



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupeného JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 3. 2006, č. j. 449/06-21 a 449/1/06-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 7. 2009, č. j. 7 Ca 120/2006 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byly zamítnuty jeho žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Benešov ze dne 14. 11. 2005, č. j. 6861/04-1766-021/DPV1, a č. j. 6861/04-1766-021/DPV2. Těmito rozhodnutími byl stěžovateli dodatečně vyměřen celní dluh v celkové výši 14 359 714 Kč, sestávající z nedoplatku cla ve výši 551 Kč, nedoplatků na spotřební dani v celkové výši 11 765 204 Kč podle § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a nedoplatků na dani z přidané hodnoty v celkové výši 2 593 959 Kč podle § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, za použití § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť celní úřad dospěl k závěru, že stěžovatelem dovezené zboží označené jako surový částečně odrápníkový tabák typu Virginia je ve skutečnosti tabákovým odpadem.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“). Po úvodním vymezení předmětu řízení a stručné rekapitulaci důvodů napadeného rozsudku brojí stěžovatel v části III kasační stížnosti proti způsobu, jakým městský soud přistoupil k vypořádání jím uplatněných žalobních námitek. Pochybení městského soudu spatřuje v tom, že některé námitky označil za příliš vágní a nedostatečně konkrétní a z toho důvodu se jimi věcně nezabýval. Podle mínění stěžovatele je však z podaných žalob, v kontextu s obsahem správních spisů, patrná rozpornost důkazních prostředků i nezákonnost postupů celních orgánů. V této souvislosti jmenovaný zdůrazňuje, že již ve správním řízení i v žalobách namítal svévolný postup správce daně při posouzení charakteru jím dovezeného zboží a rovněž nesprávně provedené dokazování, při kterém byly bez odpovídajícího odůvodnění, na úkor jím předložených důkazů, upřednostněny důkazy, které si obstaraly samy celní orgány. V dalším textu kasační stížnosti pak stěžovatel podrobně rozvádí skutečnosti, jež měly být v daném případě městským soudem zohledněny.

Ve vztahu k charakteru předmětného zboží stěžovatel v části III/1 kasační stížnosti uvádí, že se jedná o surový odřápkovaný tabák typu Virginia a nikoliv o tabákový odpad, a poukazuje na to, že jedním z podstatných argumentů pro závěry celních orgánů byla skutečnost, že tento tabák je označen termínem „scraps“, jenž se používá k označení tabákového odpadu. K tomu stěžovatel uvádí, že podle normy ČSN ISO 10185 lze tabák označený jako „scraps“ považovat za tabákový odpad pouze v případě orientálního a nikoliv virginského tabáku. Tato skutečnost, ačkoliv byla stěžovatelem namítána, nebyla v předcházejících řízeních vůbec zohledněna.

Stěžovatel dále v části III/2 kasační stížnosti zdůrazňuje, že stěžejním podkladem pro rozhodnutí celního úřadu byl posudek Celně technické laboratoře (dále jen „CTL“). K postupu laboratoře v první řadě uvádí, že se při provedení tzv. síťového rozboru řídila pravidly obsaženými v Operačním postupu pro CTL, jež si laboratoř sama stanovila, a která mu nebyla v průběhu předcházejících řízení známa. Vzhledem k tomu, že nebyl seznámen s technologií a metodikou odběru vzorků posuzovaného zboží, nebylo možné po něm spravedlivě požadovat, aby již v době odběru uplatnil veškeré námitky; v této souvislosti odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 2. 2007, č. j. 10 Ca 186/2005 – 204, jenž byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251. To platí tím spíše, pokud celní orgány uvádí, že technické normy, jež se na danou oblast vztahují, nejsou pro jejich postup závazné. V současné době je stěžovateli znám Operační postup pro CTL (OP F01-002), na nějž laboratoř v posudcích odkazuje. Z uvedeného Operačního postupu však nevyplývá, jaká má být při síťovém rozboru konkrétní navážka vzorku zboží (hovoří se o vhodném či jiným předpisem stanoveném množství) ani velikost síťových ok (hovoří se o zvolené velikosti). Pokud si tedy laboratoř v dané věci sama stanovila konkrétní postup a určila, že tabákovým odpadem mají být listy o plošné velikosti od 0,2 do 2 mm² (celním úřadem nesprávně označované jako drolina), postupovala zcela svévolně, neboť vnitřní předpis ani jiná norma nestanoví přesný postup a konkrétní kritéria posouzení rozhodných vlastností zkoumaného zboží. Správnost postupu CTL je z toho důvodu neověřitelná.

Ohledně postupu CTL stěžovatel dále v části III/3 stížnosti uvádí, že v daném případě z posudku, jenž se opírá o síťový rozbor, tedy o určení velikosti částic analyzovaných vzorků a jejich hmotnostních podílů ve vzorcích, není jasně seznatelné, zda jsou částice tabákových listů o velikosti 0,2 až 2 mm² ve vzorku obsaženy v určujícím množství. Stěžovatel poukazuje rovněž na to, že v Operačním postupu pro CTL je uvedeno, že: „(v)ýsledek síťového rozboru se udává v % jednotlivých frakcí. Součet všech frakcí musí být nejméně 99 % navážky. Zbytek do 100 % je ztráta. Je-li ztráta vyšší než 1 %, rozbor se opakuje“, přičemž z předmětných posudků CTL není patrné, zda ztráta

nepřesáhla 1 %, a zda tedy nebylo nutné rozbor opakovat. Stěžovatel dále uvádí, že odebrané vzorky nebyly reprezentativní, neboť nebyly odebrány v množství požadovaném normou ČSN ISO 4874, kterou byly dle jeho mínění celní orgány povinny respektovat. Poukazuje též na skutečnost, že CTL v daném případě postupovala odlišně od svých vlastních postupů v obdobných věcech v minulosti, a v této souvislosti odkazuje na Závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. 06-0703-2002, č. j. 16874/01 – 32, a sdělení Celního úřadu Kutná Hora, č. j. 7995/01-03. Stěžovatel uvádí také to, že CTL neměla pro posouzení jím dovezeného zboží potřebnou akreditaci. Na základě výše uvedených skutečností považuje posudky CTL v dané věci za nevěrohodné a nepřezkoumatelné. Z posudků není zcela zřejmé, že dovezené zboží není nezpracovaným tabákem v podobě odřapíkových nalámaných listů, jak stěžovatel deklaroval v celních prohlášeních. Podle mínění stěžovatele nevedly celní orgány fair proces, neboť nezohlednily všechny předložené důkazy a skutečnosti svědčící v jeho prospěch.

Stěžovatel dále v části III/4 kasační stížnosti namítá, že městský soud v předcházejícím řízení nezohlednil skutečnost, že celní orgány postupovaly v rozporu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Připomíná, že v posudku CTL je uvedeno, že tento je pouze názorem laboratoře a nikoliv rozhodnutím, a že nelze přesně určit, zda posuzovaná směs tabáku vznikla jako zbytek z manipulace s tabákovými listy, což by bylo možné pouze prověřením technologického postupu výroby u dodavatele, přičemž dodavatel ve vyjádření předloženém stěžovatelem uvedl, že se nejedná o tabákový odpad. Celní orgány však dostatečně neodůvodnily, proč upřednostnily závěry laboratoře před doklady dodavatele, a dále „nezákonně znegovaly“ stěžovatelem předložený posudek Jakostního a technologického centra, s. r. o., ze dne 27. 9. 2004, č. j. 0503-4/KJ/04, aniž by vyvrátily jeho závěry. Proto nemůže obstát argument městského soudu, že měl stěžovatel předložit vzorek zboží k posouzení jiné akreditované laboratoři a následně konfrontovat závěry posudků, neboť dotýcný celním orgánům jiný posudek předložil.

Závěrem, v části III/5 stížnosti, stěžovatel zpochybňuje nestrannost žalovaného, neboť již v řízení na prvním stupni, jež bylo posléze k odvolání stěžovatele žalovaným přezkoumáváno, vycházel celní úřad ze stanovisek žalovaného vypracovaných na základě posudků CTL. V tom stěžovatel spatřuje porušení zásady dvojinstančnosti řízení, neboť výsledek daňového řízení určil žalovaný svým stanoviskem ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí. Konečně stěžovatel namítá, že měl-li celní úřad pochybnosti o správnosti zařazení zboží do položky celního sazebníku, měl postupovat podle § 118 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném v rozhodné době, (dále jen „celní zákon“), což však neučinil.

Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve obecně uvádí, že v řízení na obou stupních bylo postupováno v souladu s právními předpisy a se základními zásadami daňového řízení, a zdůrazňuje, že má za prokázané, že stěžovatelem dovezené zboží je tabákovým odpadem. Žalovaný připomíná, že při odebrání vzorků zboží pro celní účely byl podle § 86 odst. 5 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, je rozhodným předpisem vnitřní předpis SPČ č. 1/2000, podle něhož také bylo v dané věci postupováno. Ve vztahu k právní povaze českých technických norem odkazuje na zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky, podle kterého tyto normy nejsou obecně závazné. Závaznost technické normy může být dána, pokud tak stanoví právní předpis. Tak tomu ale v daném případě nebylo. Žalovaný též odmítá, že by při posouzení dovezeného zboží bylo postupováno svévolně, a uvádí, že se CTL řídila celním sazebníkem a jako pomocné kritérium použila též Vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označení zboží. Pokud stěžovatel namítá,

že nebyl seznámen s vnitřními předpisy celních orgánů, žalovaný k tomu uvádí, že vnitřní předpisy jsou závazné pouze pro příslušné orgány a nikoliv pro třetí osoby, jimž nestanoví žádná práva ani povinnosti. Celní úřad v daném případě vycházel nikoliv pouze z odborných posudků CTL, které byly jen jedním z hodnocených důkazů, nýbrž i z důkazů předložených stěžovatelem. Jednotlivé důkazy však měly v dané věci různou relevanci, neboť zatímco z posudků CTL je patrné, na základě jakých skutečností dospěla laboratoř ke svým závěrům, v případě dokladů dodavatele zboží se jedná pouze o bližší nespécifikované konstatování povahy předmětného zboží. Obdobně i v případě posudku Jakostního a technologického centra nelze seznat, jakým postupem ke svým závěrům autor tohoto posudku dospěl.

Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Z obsahu soudních a správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Dne 6. 10. 2003 a dne 27. 10. 2003 podal stěžovatel celní prohlášení ohledně dovezeného zboží, které označil za částečně odřapikovaný tabák typu Virginia sušený horkým vzduchem ve smyslu podpoložky č. 2401201000 celního sazebníku vydaného jako příloha nařízení vlády č. 534/2002 Sb. (dále jen „celní sazebník“), a požádal o jeho propuštění do celního režimu volného oběhu. Celní úřad Benešov za účelem ověření správnosti uvedeného zařazení zboží odebral za přítomnosti stěžovatele vzorky tohoto zboží, které předložil Celně technické laboratoři Praha. Na základě analýzy vzorků vydalo Celní ředitelství Praha stanoviska k sazebnímu zařazení zboží, v nichž dospělo k závěru, že se v případě obou vzorků jedná o tabákový odpad ve smyslu podpoložky č. 24013000 celního sazebníku. Celní úřad posléze stěžovateli vyměřil dvěma dodatečnými platebními výměry celní dluh v celkové výši 14 359 714 Kč. K námitce stěžovatele, že způsob odebrání vzorků byl v rozporu s platnou právní úpravou, celní úřad uvedl, že stěžovatelem odkazovaná norma ČSN ISO 4874 není pro celní orgány závazná, a že byl stěžovatel při odběru vzorků přítomen a se způsobem odběru souhlasil, což potvrdil svým podpisem. Pokud stěžovatel odkazoval na sdělení Celního úřadu Kutná Hora, č. j. 7995/01-03, celní úřad konstatoval, že uvedené sdělení pro něj není závazné, a že mu ani nejsou známy důvody, které Celní úřad Kutná Hora vedly k jeho závěrům. V souvislosti s předloženým posudkem Jakostního a technologického centra celní úřad zdůraznil, že tento posudek nevzal v úvahu množství příměsí a nejmenších částic (droliny) ve zkoumaných vzorcích. Konečně ohledně stěžovatelem předložených dokladů dodavatele uvedl, že tyto potvrzují výsledky zkoušek provedených celně technickou laboratoří.

Stěžovatel podal dne 16. 12. 2005 proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání, v němž namítal, že v důsledku absence právní normy, jež by konkrétně stanovila, jaké fyzikální a chemické vlastnosti musí mít posuzované zboží, aby je bylo možné považovat za tabákový odpad, jsou závěry celního úřadu výsledkem volné úvahy. Dále namítal, že v dané věci nebyl celním úřadem dostatečně objasněn skutkový stav, přičemž zejména zdůraznil, že celní úřad vycházel pouze z posudků CTL a nevzal v úvahu jím předložené důkazy. V této souvislosti též uvedl, že stanovisko celního ředitelství vydané na základě posudku CTL není rozhodnutím a není pro celní úřad právně závazné, ale naopak má pouze podpůrný charakter. Podle stěžovatele celní úřad postupoval v rozporu s § 2 a § 31 daňového řádu.

Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl s tím, že správní orgán prvního stupně vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu, vzal v úvahu všechny stěžovatelem předložené důkazy, v odůvodnění rozhodnutí podrobně popsal analýzu

předmětných vzorků zboží, uvedl, na základě jakých skutečností dospěl ke svým závěrům, a odkázal na právní předpisy, jimiž se v daném případě řídil. K odborným posudkům CTL bylo v dané věci celním úřadem přihlédnuto jako k relevantním důkazům, přičemž podřazení posuzovaného zboží pod příslušnou podpoložku celního úřadu příslušelo celnímu úřadu. Žalovaný tedy neshledal žádných důvodů pro zrušení napadených rozhodnutí.

Stěžovatel podal dne 12. 5. 2006 proti rozhodnutím žalovaného žaloby, v nichž namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi jím uplatněnými tvrzeními a argumenty. Stěžovatel zpochybnil žalovaným uváděnou skutečnost, že při zpracování tabáku vznikají tři produkty označené jako „strips“, „scraps“ a velmi malé částice (prach), přičemž zdůraznil, že každý zpracovatel tabáku postupuje odlišným způsobem, a že při zpracování tabáku mohou být odpadem pouze případné cizorodé látky. Samotný pojem „scraps“ nemusí vždy nutně označovat tabákový odpad. Stěžovatel též namítal absenci podrobné právní úpravy toho, jaké vlastnosti musí mít posuzované zboží, aby je bylo možné považovat za tabákový odpad, a rovněž absenci postupu při jeho zkoumání celně technickou laboratoří. Dále jmenovaný poukázal na skutečnost, že celně technická laboratoř nemá pro posouzení předmětného zboží potřebnou akreditaci. V doplněních žaloby ze dne 22. 6. 2009 a ze dne 8. 7. 2009 a při ústním jednání dne 8. 7. 2009 stěžovatel dále namítal, že při odebrání a posouzení vzorků jím dovezeného zboží bylo postupováno v rozporu se závazným vnitřním předpisem č. SPČ 1/2000.

Městský soud usnesením ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 ca 120/2006 – 44, věci spojil ke společnému projednání a napadeným rozsudkem posléze žaloby stěžovatele zamítl. Městský soud v první řadě pro opožděnost odmítl námitku rozporu postupu CTL a celního úřadu s vnitřním předpisem. Námitky týkající se opomenutí stěžovatelem uváděných skutečností a argumentů žalovaným, jeho obecně formulované tvrzení ohledně členění tabáku na „strips“, „scraps“ a velmi malé částice, jakož i namítaná absence podrobné právní úpravy posouzení povahy daného zboží byly městským soudem označeny jako nepřijatelné podle § 71 odst. 1 písm. d) a odst. 2 s. ř. s., neboť byly shledány nedostatečně konkrétními. Městský soud především zdůraznil, že tyto obecné námitky nebyly stěžovatelem vztaženy k jím dovezenému konkrétnímu zboží. Z podané žaloby pak nebylo ani patrné, jaké konkrétní skutečnosti byly žalovaným opomenuty. Podle městského soudu se žalovaný naopak zabýval vším, co stěžovatel v odvolacím řízení namítal a se všemi námitkami se dostatečně vypořádal. Z věcného hlediska se městský soud zabýval toliko námitkou vztahující se k nedostatku akreditace celně technické laboratoře. V této souvislosti uvedl, že podle § 115 písm. b) celního zákona, ve znění zákona č. 1877/2004 Sb. (poznámka NSS: č. 187/2004 Sb.), je celní úřad oprávněn ověřovat správnost přijatých celních prohlášení, přičemž celní zákon ani vyhláška č. 339/2001 Sb., nestanoví, že podkladem pro jeho rozhodnutí může být pouze stanovisko laboratoře s příslušnou akreditací. Stěžovatel měl v případě pochybností o správnosti posudků CTL možnost předložit zboží laboratoři s příslušnou akreditací, což ovšem neučinil. Městský soud proto shledal uvedenou námitku nedůvodnou a žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat otázkou, zda je kasační stížnost projednatelná v celém rozsahu. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Pokud tedy v projednávané věci stěžovatel namítá, že pojem „scraps“ je označením tabákového odpadu pouze v případě orientálního tabáku a nikoliv jím dovezeného tabáku virginského, že nemohl uplatnit námitky proti způsobu odběru vzorků dovezeného zboží, neboť mu nebyla známa metodika CTL, že z posudků CTL není zřejmé, zda byly částice o rozměrech od 0,2 do 2 mm ve zkoumaných vzorcích obsaženy v určujícím množství, a že odebrané vzorky nebyly reprezentativní, jakož i to, že správní orgán prvního stupně postupoval v rozporu s dřívější praxí

celní správy v obdobných věcech, zdejší soud k tomu konstatuje, že stěžovatel tyto námitky v žalobě neuplatnil, ačkoliv tak nepochybně učinit mohl. Obdobně v případě namítaného rozporu mezi posudky CTL na jedné straně a stěžovatelem předloženými doklady dodavatele zboží a posudku Jakostního a technologického centra na straně druhé, a dále též v případě námítky porušení zásady dvojinstančnosti řízení v souvislosti s tím, že celní úřad vycházel ze stanovisek celního ředitelství, a konečně i tehdy, pokud stěžovatel namítá, že měl celní úřad v případě pochybností o správnosti zařazení zboží postupovat podle § 118 odst. 1 celního zákona, opírá stěžovatel kasační stížnost o důvody dříve neuvedené, jejichž uplatnění v řízení před městským soudem však nic nebránilo. Poněkud odlišná je situace v případě, kdy stěžovatel namítá, že Operační postup pro CTL, jímž se laboratoř řídila při odběru vzorků, nestanoví přesný postup odběru ani kritéria zkoumání zboží, neboť dotyčný současně dodává, že mu Operační postup nebyl znám, a to ani v době řízení před městským soudem. Zdejší soud nicméně zjišťuje, že na stěžovatelem uváděný Operační postup je odkazováno přímo v posudcích CTL, tudíž stěžovatel měl o tomto postupu vědomost a mohl požádat o jeho zpřístupnění jeho obsahu, pokud považoval za potřebné znát bližší skutečnosti, než v posudku uvedené; stejně tak ze spisu neplyne, že by kdykoliv v řízení namítal neseznámení s tímto předpisem. Shora uvedené stížní námitky je proto nutné považovat za nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

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

Stěžovatel brojí v první řadě proti závěru městského soudu, že některé z jeho žalobních námitek byly příliš vágní a nedostatečně konkrétní, protože je nebylo možno považovat za řádně formulované žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Azs 244/2004 – 49, dostupném na www.nssoud.cz, podrobněji uvedl, že: „(s)oudní přezkum správních rozhodnutí se vždy odehrává v mezích určité a přesně stanovených; stanovit je náležejí žalobci. Soudní řád správní neumožňuje soudům provádět jakýsi „obecný přezkum“: to by totiž popíralo smysl institutu žalobního bodu, který právě slouží k tomu, aby činnost soudu nebyla bezbřehá. Soudům nepřislouží zabývat se každým jednotlivým procesním krokem správního orgánu a věnovat se všem jeho dílčím hmotněprávním úvahám: přezkoumává jen to, proti čemu žalobce řádně brojí - tedy to, co žalobce konkrétně a výslovně zpochybnil jak uvedením skutečností, tak snesením právních argumentů.“ Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, dostupném na www.nssoud.cz, pak platí, že: „(l)ičení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem.“ Žalobce tedy musí námitky uplatněné v žalobě vztáhnout ke konkrétním okolnostem své věci. Městský soud nebyl povinen sám „v kontextu se správními spisy“ domýšlet konkretizaci žalobních námitek. V projednávané věci stěžovatel v žalobě poukázal na v rozhodnutí celních orgánů uvedené členění tabáku na „strips“, „scrap“ a velmi malé částice, přičemž v obecné rovině s tímto členěním, respektive s významem pojmu „scrap“, polemizoval. Namítl rovněž, že na výsledek laboratorní zkoušky má vliv například i to, zda je tabák ve vzorku přesušený či navlhlý, aniž by ovšem upřesnil, jak tomu bylo v daném případě. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel sice poukázal na skutečnosti, jejichž význam při přezkumu rozhodnutí celních orgánů v případech obdobných jeho věci není vyloučen, pokud však namítal nejednoznačnost termínu „scrap“ a význam míry vlhkosti tabáku, setrval pouze v rovině obecných úvah a tyto poznatky nikterak neuvedl do souvislosti s danou věcí. Pokud stěžovatel namítal, že se žalovaný dostatečně nezabýval jeho argumenty a jím předloženými důkazy, je nutno zdůraznit, že ani v tomto bodě jmenovaný neuvedl, které konkrétní skutečnosti, důkazy a argumenty byly ve správním řízení opomenuty.

Pokud jde o absenci přesné definice tabákového odpadu a podrobné právní úpravy postupu CTL, městský soud v tomto smyslu v odůvodnění rozsudku uvedl pouze to, že: „(n)edostatek zákonné definice tabákového odpadu zakládá prostor pro správní uvážení příslušného správního orgánu, jež může být předmětem soudního přezkumu“, přičemž dodal, že: „bylo zcela na žalobci, aby tvrdil, že jeho zboží mělo určité vlastnosti, a k těmto nebylo konkrétním postupem žalovaného přihlédnuto.“ Městskému soudu lze nicméně i ohledně tohoto žalobního bodu přisvědčit v názoru, že jej stěžovatel formuloval jen velmi stručně a obecně, a to i přesto, že mu s ohledem k obsahu správních spisů muselo být známo, jakým konkrétním způsobem a na základě jakých právních předpisů bylo rozhodnuto, že předmětné zboží je tabákovým odpadem. Stěžovatel však v žalobě namítal pouze absenci podrobné právní úpravy, v jejímž důsledku jsou závěry o charakteru zkoumaného zboží výsledkem volné úvahy laboratoře. Zdejší soud k tomu dodává, že odběr vzorků a nakládání s nimi v obecné rovině vychází z následujících ustanovení celního zákona v rozhodném znění. Zde je třeba poznamenat, že městský soud nesprávně uvedl, že rozhodné je znění celního zákona po novele provedené zákonem č. 187/2004 Sb., neboť rozhodné znění této novely předcházelo. V citaci konkrétních ustanovení městský soud ale již vycházel ze správného znění, a tedy aplikoval na věc odpovídající právní úpravu. Podle § 86 odst. 1 celního zákona *nestanoví-li zvláštní zákon jinak, může celní úřad na žádost osoby, která žádá o přidělení celně schváleného určení zboží (dále jen "žadatel"), umožnit žadateli zkontrolovat zboží předložené celnímu úřadu nebo z něho odebrat vzorky, je-li to nutné k jeho ztotožnění, určení sazebního zařazení a ke zjištění jeho vlastností. Ke stejným účelům může odebírat vzorky také celní úřad, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, a to i bez souhlasu žadatele.* Podle § 86 odst. 5 téhož zákona *kontrola zboží a odběr vzorků musí být provedeny pod dohledem celního úřadu, který rovněž stanoví způsob nakládání a postupy, které mají být v konkrétním případě použity, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.* V souladu s ustanovením § 115 písm. b) celního zákona je celní úřad oprávněn ověřovat správnost přijatých celních prohlášení. Za tímto účelem může kontrolovat zboží a za účelem podrobné kontroly nebo analýzy odebírat vzorky. Z dikce § 86 odst. 5 celního zákona rovněž plyne, že celní orgán může stanovit postup v konkrétní věci. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v projednávané věci nebrojil proti konkrétním závěrům posudků CTL, nebylo možné, aby městský soud jeho námitku v tomto smyslu přezkoumal. Nejvyšší správní soud tedy neshledává v postupu městského soudu, jenž shora uvedené žalobní body posoudil jako nedostatečně konkrétní, žádné pochybení.

Stěžovatel též namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda posudky Celně technické laboratoře, jež v době zkoumání stěžovatelem dovezeného zboží neměla potřebnou akreditaci, mohly být podkladem pro rozhodnutí celního úřadu. Současně stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že měl v případě pochybností o správnosti závěrů CTL předložit vlastní posudek zpracovaný odborným zařízením s příslušnou akreditací. V této souvislosti připomíná, že celnímu úřadu předložil posudek Jakostního a technologického centra. Nejvyšší správní soud k tomu v první řadě uvádí, že se otázkou relevance posudků CTL, jež nedisponuje příslušnou akreditací, ve své judikatuře již zabýval. V rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 – 125, dostupném na www.nssoud.cz, zdejší soud uvedl, že: „(..)je to právě postup podle akreditace, který zvyšuje jistotu a spolehlivost výsledků laboratorních měření, rozborů a způsobu nakládání s předloženými vzorky. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že CTL ke dni posuzování neměla akreditovanou metodu ke zkoušení tabákových výrobků. To však samo o sobě nevylučuje použití jejího stanoviska ve správním a soudním řízení.“ Jakkoliv tedy z citovaného rozsudku vyplývá, že skutečnost, že je odborný posudek zpracován akreditovanou laboratoří, nepochybně zvyšuje jeho relevanci pro stanovení vlastností zkoumaného zboží, není současně vyloučeno, aby správní orgán vycházel z posudků odborných pracovišť, která příslušnou akreditací nedisponují. Takový závěr je ostatně plně v souladu s § 31 odst. 1 věty první daňového řádu, jenž stanoví, že: „správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“, a s odst. 4 téhož ustanovení, podle kterého: „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 (příznání, blášení, 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 obhledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. V projednávané věci Celní úřad Benešov ve svých rozhodnutích výslovně uvedl, že: „(p)ři zařazování zboží (...) přihlédl ke stanovisku k sazebnímu zařazení zboží č. 0161/07/04 vydaným Celním ředitelstvím Praha“, a dále dodal, že: „(...)analýzy odebraných vzorků slouží celnímu úřadu pouze jako informace o rozboru vzorku. Jedná se o vyjádření odborné povahy, a proto tyto analýzy lze považovat za podpůrný důkaz ve vedeném daňovém řízení“. Z rozhodnutí celního úřadu též vyplývá, že vedle stanovisek celního ředitelství vydaných na základě posudků CTL byly zohledněny i další zjištěné skutečnosti i důkazy předložené stěžovatelem. Posudky Jakostního a technologického centra byly celním úřadem rovněž v rámci dokazování zohledněny, přičemž celní úřad v rozhodnutí uvedl, z jakých konkrétních důvodů se s jejich závěry neztotožnil. Stěžovatel v odvolání, v žalobě ani v kasační stížnosti tyto konkrétní důvody nezpochybnil. Nejvyšší správní soud tedy shledává stížní námitku týkající se nedostatku akreditace celně technické laboratoře nedůvodnou.

Městský soud správně posoudil rozhodné právní otázky a rovněž v řízení před správcem daně nebyla shledána pochybení, pro která měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou žádnou z přípustně uplatněných kasačních námitek podle § 103 odst. 1 písm. a) ani podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 11. května 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu