



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2005, č. j. 1324/05-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2007, č. j. 8 Ca 202/2007 - 148,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2007, č. j. 8 Ca 202/2007 - 148, **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, čj. 10418/04, vydanému dne 19. 10. 2004 Celním úřadem Kolín, kterým stěžovateli 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. Městský soud dospěl k závěru, že odebraný vzorek byl dostatečný pro řádnou analýzu všech rozhodných hledisek a zdůraznil, že závěr celně technické laboratoře (dále též CTL) o tom, že dovezené zboží bylo „nezpracovaným tabákem, tabákovým odpadem“ zařazeným do položky 24013000 potvrdil i řecký dodavatel a řecké celní orgány.

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.“). Poukazuje také na to, že se městský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90,

neboť v řízení před městským soudem nebyly vypořádány stěžovatelovy námitky uplatněné vůči argumentaci žalovaného. Stěžovatel má zato, že odborný posudek CTL, jakož i písemnost řeckých celních orgánů, na nichž městský soud svůj závěr postavil, jsou v dané věci irelevantní a rozhodnutí městského soudu proto nepřezkoumatelné. Stěžovatel totiž při jednáních dne 25. 9., 9. 10. a 16. 10. 2007 namítal nepřípadnost obou zmíněných podkladů, avšak městský soud se s jeho námitkami v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal. K důkazu proto navrhuje svoje vyjádření předané při jednání dne 9. 10. 2007, na něž plně odkazuje. Stejně tak odkazuje na svoje tvrzení při jednáních u městského soudu k postupu celních orgánů při odběru a manipulaci se vzorkem PH1421V/03 a nedodržení velikosti tohoto vzorku, které byly v rozporu s vnitřním závazným normativním aktem řízení celní správy SPČ 1/2000 a metodou SOP F01-002 (akreditovanou v CTL od 12. 4. 2007, avšak již 19. 10. 2004 citovanou v prvoinstančním rozhodnutí). Zdůrazňuje také dezinterpretaci pojmu SCRAPS celními orgány a popisu technologického postupu při vzniku dovezeného tabáku od producenta. Žádná z těchto námitek nebyla relevantně městským soudem vypořádána. Rovněž není zřejmé, jak se soud vypořádal se stanoviskem znalce Ing. J. J.

Městský soud se nevyсловil ani ke stěžovatelovým námitkám učiněným ve vztahu k písemnosti řeckých celních orgánů. Stěžovatel k této listině uvedl, že z pouhého sdělení, že SCRAPS znamená tabákový odpad, nelze dovodit, že byl skutečně tabákový odpad dovezen. Dochází zřejmě k záměně tabáku virginského typu (FCV), který byl skutečně dovezen, za tabák orientálního typu, u něhož termín SCRAPS znamená odpad. Z předmětného sdělení není vůbec zřejmé, na základě čeho byl učiněn závěr, že tabák virginského typu SCRAPS, obsažený v zásilce, je odpadem s celním zařazením 24013000. Stěžovatel také zpochybňuje odpověď řeckých orgánů na otázku „Co mínil výrobce výrazem SCRAPS uvedeným v obchodních dokumentech?“, neboť řecká odpověď nereflektuje tuto konkrétní otázku, nýbrž široce odpovídá, že SCRAPS jsou tabákové odpady (číslo 24013000). Nezapomíná se tak konkrétní situaci, kdy byl dovážěn tabák virginského typu, u něhož termín SCRAPS odpad neznámá. Stěžovatel zdůrazňuje že v normě ČSN ISO 10185 je výraz SCRAPS uveden pouze v souvislosti s orientálním tabákem v části A.1.21.10. Je také opomenut požadavek na specifikaci technologického postupu užitého při vzniku tabákové suroviny a na způsob jeho zpracování.

Z rozsudku ani nevyplývá, jaká kritéria soud akceptoval při určování rozhodných hledisek pro řádnou analýzu vzorku a z jakých zjištění je dovozován závěr soudu o tom, že počet analytických metod se jeví jako dostatečný. Stěžovatel poukazuje na to, že vzorek o velikosti 73 g byl podroben 10 zkouškám, přičemž 5 zkoušek uvedených v rozsudku městského soudu bylo provedeno 3 rozlišnými CTL. Analýza vzorku, jehož velikost je v rozporu se všemi dostupnými normativy, nemůže být podkladem pro vydání rozhodnutí. Za nepřípadnou považuje stěžovatel i citaci rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, C -353/04 ve věci Nowaco, neboť z tohoto rozsudku plyne, že pokud množství vzorku neodpovídá stanoveným normativům, nelze výsledek celní kontroly zobecňovat vůči celkovému množství zboží obsaženému v kontrolované zásilce. Vnitrostátní soud je pak povinen posoudit jednání dovozce a celních orgánů ve smyslu porušení povinností a z toho vyvodit důsledky. V daném případě není pochyb o tom, že pochybil celní orgán při odběru vzorků a porušil tak čl. 1 Ústavy a čl. 2 Listiny základních práva svobod. Stěžovatel závěrem žádá přiznání odkladného účinku svojí kasační stížnosti s tím, že zaplacení částky požadované celními orgány je nad jeho možnosti. Rozhodnutí městského soudu navrhuje zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení; požádal také, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

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 „Odřapíkový tabák Virginia“ a jako podpoložku celního sazebníku uvedl 24012010. Na faktuře vystavené řeckým dodavatelem (invoice No. 63/28.07.03) byl v kolonce „typ“ uveden „virginia“ a v kolonce „quality“ „scraps“. Celní úřad téhož dne odebral vzorek zboží pod č. 1704-03-07-012, který byl následně podroben analýze. Z odborného posudku CTL 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 úřad 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 Elias D. Papadopoulos 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 STRIP.

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 nezávaznost 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.

Proti tomu podal stěžovatel žalobu, kde namítal neodbornost odběru vzorku a postup v rozporu s normami ČSN; zejména měl zato, 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 rozdíl 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 rozsudkem ze dne 7. 2. 2006, č. j. 8 Ca 207/2005 - 42, 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 § 75 s. ř. s., neboť se nejedná o opravné řízení, v němž by bylo možno provádět důkaz ve správním řízení neuplatněný. Ve vztahu k odpovědi řeckých celních orgánů 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.

Na základě stěžovatelovy kasační stížnosti byl zmíněný rozsudek městského soudu zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90, neboť městský soud neprovedení důkazu znaleckým posudkem Ing. J. J. (jako listinným důkazem) odůvodnil tím, že se jedná o důkaz nepřijatelný. Tento závěr městského soudu byl shledán nezákonným. Stěžovatel tento důkaz navrhoval k prokázání toho, že odebraný vzorek tabáku není dostatečný pro jeho řádnou analýzu. Nejvyšší správní soud s poukazem na rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, C-353/04, Nowaco, městskému soudu uložil, aby v dalším řízení posoudil, „*zda důkaz znaleckým posudkem a výsledkem znalce provede, přičemž jediným kritériem pro takové rozhodnutí bude otázka potřeby provedení těchto důkazů pro zjištění skutkového stavu věci*“. Upozornil také na to, že provedením tohoto důkazu a jeho konfrontace se žalovaným mohly být odstraněny nebo naopak potvrzeny výhrady stěžovatele proti výsledku provedené analýzy a z ní vzešlého celního zařazení. Nejvyšší správní soud také poukázal na to, že „*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*“.

V dalším řízení u městského soudu proběhla tři ústní jednání. Na jednání dne 25. 9. 2007 soud mj. zkonstatoval posudek vypracovaný Ing. J. J., přičemž stěžovatel na jeho svědeckém výslechu netrval. V posudku soudní znalec v oboru chemie a analytika potravin zpochybňuje postup CTL při odběru vzorku, jakož i velikost odebíraného vzorku. Stěžovatel dále upozornil soud na to, že z odpovědi řeckých celních orgánů, kde je použit termín SCRAPS nelze dovodit, že se jedná o odpad. Poukázal rovněž na vyjádření CTL ze dne 30. 5. 2006, kde je na str. 4 uvedeno, že SCRAPS je kvalitní tabák, který je určený ke kouření, ale pro výrobce cigaret není z hlediska velikosti vhodný. Zdůraznil také, že norma ČSN ISO 10185 sice používá pojem SCRAPS jako synonymum pro tabákový odpad, ale pouze pro tabák orientálního typu. V daném případě se však jedná o typ virginský.

Při jednání konaném dne 9. 10. 2007 byly žalovaným předloženy kopie podnětu k dožádání administrativní spolupráce u řeckých celních orgánů ze dne 22. 9. 2004 a odpovědi řeckých celních orgánů (Ministerstva ekonomie a financí, generální ředitelství cel a nepřímých daní) ze dne 22. 4. 2005 (spolu s českým překladem). Pod bodem 11. je zde uvedeno: „SCRAPS je tabákový odpad (tarifní číslo 24013000)“. Stěžovatel poukázal na to, že nebyl předložen dopis určený řeckému ministerstvu a není tedy zřejmé, jaké konkrétní otázky byly položeny. Zdůraznil také, že výraz SCRAPS v odpovědi je podle jeho názoru uveden pouze v obecném smyslu. Při jednání konaném dne 16. 10. 2007 žalovaný předložil kopii přímého dotazu k řeckému ministerstvu, kde již byly konkrétní otázky naformulovány i s českým překladem. Rovněž byla předložena norma ČSN ISO 10185, která v části A. 1. 21. nazvané „zvláštní terminologie pro orientální tabák“ ztotožňuje pojem „odpad“ s označením „scraps“.

Městský soud poté žalobu stěžovatele zamítl. V odůvodnění pak uvedl, že provedl důkaz posudkem Ing. J. J., jakož i dalšími listinnými důkazy (dožádání ze dne 19. 10. 2004, odpověď řeckých celních orgánů a odborný posudek CTL). Provedené dokazování městský soud přesvědčilo o tom, že odebraný vzorek byl dostatečný pro zajištění možnosti zkoumání ze všech

pro řádnou analýzu nezbytných hledisek. Poukázal také na to, že „počet použitých analytických metod a analytických výsledků naměřených pro předložený vzorek, se jeví dostatečný“. Zdůraznil také, že celní orgány celní prohlášení stěžovatele zpochybnily také listinami získanými od řecké celní správy, z nichž jednoznačně plyne, že dovezené zboží podle faktury č. 63/28.07.03 je tabákovým odpadem s tarifním číslem 24013000.

Nejvyšší správní soud nejprve vážil nezbytnost rozhodnutí o žádosti o odkladný účinek kasační stížnosti. Dospěl však k závěru, že o ní není třeba rozhodovat tam, kde je o kasační stížnosti věcně rozhodováno bez prodlení (ihned po jejím předložení Nejvyššímu správnímu soudu a nezbytném poučení účastníků řízení), tedy za situace, kdy skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nemohou nastat. V daném případě navíc stěžovatel žádné konkrétní skutečnosti netvrdil a ani nedokládal a v případě rozhodování o jeho žádosti by tak bylo nezbytné jej vyzývat k doplnění žádosti, což by vedlo k nedůvodnému prodloužení řízení.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou žádostí o nařízení jednání. Přitom vycházel z § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož se o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání; pouze pokud to soud považuje za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí jednání. V daném případě nebylo třeba dokazování provádět a zdejší soud neshledal ani žádný jiný důvod, pro který by bylo vhodné jednání nařizovat. Ve věci tedy rozhodl bez nařízení jednání, tak jak mu to umožňuje citované ustanovení.

Důvodnost kasační stížnosti pak 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 vytýkanou 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*).

Stěžovatel se předně domnívá, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyřčeným v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90. S touto námitkou však nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku zavázal městský soud k tomu, aby posoudil, „zda důkaz znaleckým posudkem a výslechem znalce provede, přičemž jediným kritériem pro takové rozhodnutí bude otázka potřeby provedení těchto důkazů pro zjištění skutkového stavu věci“. Městský soud tuto otázku posoudil a jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, důkaz znaleckým posudkem provedl. Přestože je v protokolu o jednání ze dne 25. 9. 2007 uvedeno, že byl tento posudek toliko konstatován a nikoli, že jím byl proveden důkaz (tj. že byl přečten), nemá zdejší soud o provedení důkazu pochyb. Jednak tomu nasvědčuje další obsah protokolu o jednání (zejména dotaz, zda stěžovatel trvá na výslechu Ing. Jinocha) a dále odůvodnění rozsudku; navíc ani stěžovatel nenamítá, že by tento důkaz proveden nebyl. Na druhou stranu i kdyby tomu tak nebylo a městský soud důkaz znaleckým posudkem neprovedl, nemusel by být jeho postup nutně v rozporu se závazným názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Ten jej totiž zavázal k tomu, aby uvážil, zda je provedení důkazu třeba a následně důkaz provedl nebo řádně odůvodnil, proč tak neučinil.

K posudku Ing. J. se vyjádřil i žalovaný (přípisem ze dne 5. 10. 2007) a městský soud tak dostal též požadavku konfrontovat znalecké stanovisko se žalovaným. Pokud pak z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá (byť nikoli explicitně) závěr soudu o tom, že ostatní důkazy (v daném případě odpověď řeckých celních orgánů ze dne 22. 4. 2005) stanovisko obsažené v posudku CTL potvrzují a přiklonil se k němu, nelze to považovat za porušení závazného názoru obsaženého v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Tuto námitku tak zdejší soud důvodnou neshledal.

Podle striktního gramatického výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. („*Kasační stížnost je dále nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“) by pak byly ostatní námitky uplatněné v kasační stížnosti nepřijatelné a soud by se jimi nemohl zabývat. S takovým výkladem však nelze souhlasit. Jednak i rozhodnutí, které zcela respektuje závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, může být zatíženo některou z procesních vad ovlivňujících jeho zákonnost a je tedy třeba v zájmu zachování práva na spravedlivý proces (§ 36 Listiny základních práv a svobod) připustit uplatnění důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. To samé pak lze uvést i v případě důvodů podle písm. e) citovaného ustanovení, neboť např. možnost rozhodování vyloučeným soudcem či nesprávně obsazeným soudem připadá v úvahu i v tomto řízení. Navíc, jak již uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05: „*Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva*“. Vzhledem k tomu neshledal zdejší soud ostatní stěžovatelem uplatněné námitky nepřijatelnými a přezkoumal je, neboť v převážné míře brojí proti postupu městského soudu v řízení o žalobě, případně namítají nezákonnost jeho závěru, který předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu dosud nebyl.

Stěžovatel má tedy zejména zato, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal s jeho námitkami, které uplatnil vůči argumentaci žalovaného (zejména zpochybnění odborného posudku CTL, jakož i písemnosti řeckých celních orgánů a dále namítaná dezinterpretace pojmu SCRAPs a opomenutí popisu technologického postupu při vzniku dovezeného tabáku). Rovněž stěžovateli není zřejmé, jak se městský soud vypořádal se stanoviskem znalce Ing. J. J.

K institutu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém předchozím rozhodnutí v dané věci (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90), kde poukázal na konstantní judikaturu Ústavního soudu (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu či náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu) i Nejvyššího správního soudu (viz např. 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), která zakotvuje povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodňovat. 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.

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

Jak vyplynulo ze spisu, stěžovatel během ústních jednání i písemnou formou skutečně uplatnil řadu připomínek k tvrzení žalovaného i odpovědi řeckých celních orgánů, kterou žalovaný předložil jako důkaz v řízení před městským soudem. Stěžovatel opakovaně zpochybňoval způsob odběru a velikost odebíraného vzorku, jakož i namítal, že odpověď řeckých celních orgánů definuje pojem SCRAPS v obecné rovině a nikoli v dané situaci, kdy byl dovážen tabák typu virginského a nikoli orientálního. Z napadeného rozsudku je pak zřejmé, že se městský soud těmito námitkami stěžovatele nezabýval, resp. že se s nimi v odůvodnění svého rozsudku nevypořádal.

Je sice pravdou, že se převážně nejedná o námitky, které by byly uplatněny v řádné žalobní lhůtě ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. (vyjma zpochybnění způsobu odběru a velikosti odebíraného vzorku), na druhou stranu se jedná o stěžovatelovy repliky k vyjádření žalovaného a zpochybnění důkazů, které žalovaný v daném řízení předložil (zejména k odpovědi řeckých celních orgánů ze dne 22. 4. 2005 a interpretaci pojmu SCRAPS). Je zřejmé, že po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby se již v žalobě vyjádřil k něčemu, co žalovaný teprve v budoucnu soudu předloží. Tak tomu bylo i v daném případě. Žalovaný totiž až v řízení před městským soudem předložil odpověď řeckých celních orgánů na dožádání celních orgánů České republiky, která je datována 22. 4. 2005 (tedy až po vydání rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel pak byl oprávněn se k tomuto důkazu vyjádřit (§ 123 občanského soudního řádu, § 64 s. ř. s.), což také učinil. Právu stěžovatele na vyjádření pak odpovídá povinnost soudu se tímto jeho vyjádřením zabývat a řádně se s ním vypořádat v odůvodnění svého rozhodnutí. Pokud tak soud neučiní, značně tím utrpí přesvědčivost jeho rozhodnutí a dojde tím také k porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces, neboť takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, aby nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

V daném případě městský soud správnost zařazení stěžovatelem dovezeného tabáku jako tabákového odpadu do třídy 24013000 dovedl jednak z posudku CTL a jednak z odpovědi řeckých celních orgánů. Stěžovatel však oba tyto důkazní prostředky určitým způsobem zpochybnil. Ve vztahu k posudku CTL tak učinil předložením stanoviska Ing. J. J. a normy ČSN, které zpochybňují velikost odebíraného vzorku a způsob odběru. Ve vztahu k odpovědi řeckých celních orgánů stěžovatel poukázal na to, že informace týkající se pojmu SCRAPS je informací obecnou (ve smyslu „Co znamená pojem SCRAPS?“) a nikoli konkrétní, vztahující se k dané věci (tj. odpověď na otázku, „Co mínil dodavatel použitím tohoto pojmu na faktuře?“). Rovněž zpochybnil skutečnost, že pojem SCRAPS je vždy synonymem pro tabákový odpad s tarifním zařazením č. 24013000, když poukázal na odlišné typy tabáku (orientálního typu a virginského typu) a na to, že norma ČSN ISO 10185 používá pojem SCRAPS jako synonymum pouze pro tabákový odpad v případě tabáku orientálního typu. V daném případě byl však dovážen tabák virginského typu.

Přestože městský soud provedl důkaz posudkem Ing. J. J., v odůvodnění svého rozhodnutí se s ním nevypořádal. Pouze ocitoval zkoušky, které byly CTL provedeny a její závěr, jakož i korespondenci mezi celními orgány (mj. odpověď řeckých celních orgánů ze dne 22. 4.

2005) a uzavřel s tím, že „počet použitých metod a analytických výsledků naměřených pro předložený vzorek se jeví dostatečný“. Žádným způsobem se však nevyslovil ke zjištění obsaženým v posudku ani neuvedl, na základě čeho dospěl k závěru, že byla velikost odebíraného vzorku dostatečná. Z odůvodnění rozsudku sice plyne, že se soud se závěry v posudku obsaženými neztotožnil, nicméně není zřejmé, z jakého důvodu se tak stalo. Takový postup jistě není v souladu se zákonem, neboť § 132 občanského soudního řádu, ve spojení s § 64 s. ř. s., ukládá soudu hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; popsané hodnocení pak musí být jasně seznatelné z odůvodnění soudního rozhodnutí.

K tomu zdejší soud poukazuje na svůj rozsudek ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 - 55, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 1493/2008, kde mj. uvedl, že samotná „skutečnost, že celně technické laboratoře [§ 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky] jsou součástí organizační struktury celní správy, sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu jimi vypracovaných posudků“. Na druhou stranu však zdůraznil, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi nemohou být považovány „za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než znalecké posudky, a to ani v případě, kdy znalecké posudky 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jen jedním z možných důkazů a může být jinými důkazními prostředky – znaleckým posudkem – zpochybněn“. Obdobná situace pak byla i v daném případě, kdy stěžovatel posudkem Ing. J. J., soudního znalce v oboru chemie a analytika potravin, ze dne 25. 10. 2005 zpochybnil posudek CTL. Městský soud se s tím však nevypořádal.

Pokud svůj závěr o tom, že stěžovatelem dovezený produkt byl tabákovým odpadem, opřel městský soud o odpověď řeckých celních orgánů, kde je pojem SCRAPS ztotožněn s tabákovým odpadem s tarifním zařazením č. 24013000, opět se jedná o důkaz, který stěžovatel zpochybnil. Městský soud se však s tvrzeními stěžovatele ohledně rozdílu mezi tabákem virginského typu a orientálního typu a použitím pojmu SCRAPS ve vztahu k nim vůbec nezabýval.

Z uvedeného pak vyplynulo, že závěr městského soudu o správnosti zařazení dováženého tabáku je postaven na stanovisku CTL a odpovědi řeckých celních orgánů. Oba tyto důkazy však byly stěžovatelem zpochybněny a městský soud se s těmito námitkami stěžovatele nevypořádal.

Pro posouzení toho, zda stěžovatelem dovezené zboží je tabákovým odpadem a podléhá spotřební dani či nikoli, je rozhodné složení a vlastnosti tohoto zboží. Na základě nich pak lze zboží zařadit. Je tak třeba postavit na jisto, zda stěžovatel skutečně dovezl tabákový odpad s tarifním zařazením č. 24013000, jak tvrdí žalovaný, či nikoli. V daném případě se tak ale nestalo, neboť oba stěžejní důkazy, z nichž žalovaný tuto skutečnost dovozuje nejsou nepochybné. Na městském soudu tak bude, aby vyvrátil stěžovatelovy námitky vztahující se jak k posudku CTL, který stěžovatel zpochybnil znaleckým vyjádřením Ing. J. J., tak k použití pojmu SCRAPS v odpovědi řeckých celních orgánů. Vzhledem k tomu, že se nejedná o otázky právní, nýbrž o skutkové, k nimž je třeba odborných znalostí, je třeba uvážit ustanovení znalce. Na tomto znalci by bylo posouzení, zda objem vzorku mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání a pro závěry, které CTL na jeho základě učinila.

Nejvyšší správní soud tak shledal rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným, neboť se v něm soud řádně nevypořádal se stěžovatelem uplatněnými námitkami, které zpochybňují závěr žalovaného o tom, že dovážený tabák byl tabákovým odpadem s tarifním

zatříděním č. 24013000. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak byl shledán naplněným.

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

V Brně dne 25. dubna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu