



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **L. M.**, zastoupený JUDr. Janem Pavlokem, advokátem se sídlem K Brusce 124/6, Praha 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 (původně Celní ředitelství Brno), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 55/2010 - 106,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 55/2010 - 106, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předmět řízení

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 7. 4. 2010, č. j. 522/2009/1612-2/2010-010100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Břeclav-dálnice (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 8. 2003, č. j. 3318/01-01/03-0223-01, jímž byl zamítnut návrh žalobce na povolení obnovy řízení ve věci rozhodnutí – platebních výměrů Celního úřadu Břeclav-dálnice ze dne 3. 11. 1995, č. j. 29-2400/CD/95 až č. j. 29-2404/CD/95.

[2] Krajský soud nejprve neshledal důvodnou žalobní námitku nulity, event. nicotnosti platebních výměrů s tím, že nemá důvod se odchýlit od závěrů, které vyslovil již ve svém

dřívějším rozhodnutí, a to rozsudku ze dne 20. 12. 2007, č. j. 30 Ca 230/2007 - 19, který rozsáhle citoval.

[3] Krajský soud se dále zabýval otázkou běhu lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení a dovedl nesprávnost závěrů stěžovatele, že tato lhůta marně uplynula, nebyly splněny podmínky ust. § 268 odst. 4 celního zákona. Krajský soud uvedl, že odkaz stěžovatele na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 109, a ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 64/2008 - 88, je nepřiléhavý, neboť se týkají vyměření celního dluhu, ale nikoliv obnovy řízení. Shodně tak není případná ani argumentace stěžovatele rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008 - 69, ohledně zpětné aplikace ustanovení čl. 221 odst. 4 celního kodexu.

[4] Krajský soud uvedl, že v této věci nejde o vyměření celního dluhu, ale o posouzení zachování lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení, k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 37/2006 - 126, s tím, že podle něj žádost o obnovu řízení musí být podána nejpozději ve lhůtě pro vyměření celního dluhu podle ust. § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní a poplatků⁴), a na něj navazujících celních předpisů, účinných v době rozhodování celních orgánů o žádosti o obnovu řízení. *Při podání žádosti o obnovu řízení proto musel žalobce zachovat lhůtu stanovenou právními předpisy účinnými v době podání návrhu, resp. v době rozhodování o návrhu.*

[5] V době rozhodování celního úřadu byla lhůta pro vyměření cla (a tedy rovněž lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení) stanovena v ust. § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), které bylo korigováno ust. § 268 odst. 4 celního zákona tak, že lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. V době rozhodování žalovaného bylo rovněž účinné ustanovení čl. 221 odst. 3 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství celního kodexu (dále jen „celní kodex“).

[6] S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006 - 69, krajský soud uzavřel, že při aplikaci ustanovení stanovujících lhůty pro vyměření cla, resp. pro obnovu řízení, tak bylo možné aplikovat ustanovení, která prolamují objektivní tříletou lhůtu v souvislosti se spácháním trestného činu. Úvahy stěžovatele o aplikaci lhůty dle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“), nebo zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), tedy předpisů účinných v době vzniku celního dluhu, jsou mylné. Úvahy o aplikaci těchto lhůt jsou na místě teprve v případě, že by bylo obnoveno řízení o vyměření celního dluhu. Stěžovatel se však zabýval především během objektivní lhůty, aniž by vyřešil i běh subjektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení.

[7] Dále krajský soud dovedl nedůvodnost námitek žalobce, které se týkají hodnocení rozhodnutí stěžovatele ve vztahu ke skutečnostem, které vyšly najevo v souvislosti s trestním řízením vedeným proti již odsouzenému R. V., jednatelem společnosti CWA, s.r.o., protože postavení žalobce nelze vidět izolovaně, neboť nyní projednávaná věc spadá do celé série vztahů souvisejících s trestnou činností R. V., kterou páchal při dovozu pohonných hmot prostřednictvím společnosti CWA, s.r.o. V případě žalobce přitom nejde o první či ojedinělý případ řidiče, který se účastnil dovozu pohonných hmot pro jmenovanou společnost, přičemž případy související s dovozy pohonných hmot pro CWA, s.r.o. se již opakovaně zabýval i Ústavní soud jak z pohledu celního práva, tak i z pohledu práva trestního, k tomu odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 446/98.

pokračování

[8] Krajský soud uvedl, že celní orgány vyšly ze skutečnosti, že žalobce byl deklarantem, který odpovídal za předložení zboží celnímu úřadu určení, a to v nezměněném stavu a s připojenými celními doklady a ve stanovené lhůtě. V napadeném rozhodnutí se stěžovatel rovněž zabýval tím, či jednání bylo příčinou řádného neukončení celního režimu tranzitu, a dospěl k závěru, že režim tranzitu nebyl ukončen v důsledku nesplnění povinností deklarantem. Roli společnosti CWA, s.r.o. pak stěžovatel sice konstatoval, avšak nevyvodil z ní pro žalobce pozitivní dopad.

[9] K tomu krajský soud poukázal na to, že v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 10 T 8/2004 bylo prokázáno, že společnost CWA, s.r.o., potažmo odsouzený R. V., prostřednictvím společnosti CWA, s.r.o. ovlivňoval celní řízení např. tím, že na celním úřadu, u kterého měl být ukončen režim tranzitu, měl namísto řidiče vyřídít příslušné formalities, a to na výslovnou výzvu celního úřadu, přičemž však celní režim neukončil. Byla to tedy právě společnost CWA, s.r.o., resp. její zaměstnanci, kteří v řadě případů odňali zboží celnímu dohledu, jakkoli bylo zboží dopraveno na celní úřad určení. Přestože nebylo prokázáno, že se na trestné činnosti podílel někdo z pracovníků celnice, je zároveň dáno podezření, že mezi osoby spolupodílející se na trestné činnosti mohl patřit někdo z celníků. Jakkoliv pak byla trestná činnost páchána na jména jiných osob, pravým vlastníkem dovážených pohonných hmot byla po celou dobu, tedy od chvíle, kdy pohonných hmoty opustily areál Slovnaft, a.s., až do chvíle, kdy byly dodány konečným odběratelům na jednotlivé benzínové čerpací stanice, společnost CWA, s.r.o. Vydávání jiných osob za příjemce dovezeného zboží tedy mělo vést k jedinému cíli, a to zakrýt daňovou povinnost společnosti CWA, s.r.o. K těmto skutečnostem krajský soud provedl podrobný rozbor rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. 6 To 118/2008, který v trestní věci R. V. rozhodoval jako soud odvolací a dovodil, že je dána příčinná souvislost mezi vznikem celního dluhu a jednáním společnosti CWA, s.r.o., potažmo R. V. s tím, že se rozchází se stěžovatelem v hodnocení skutečnosti, že k vydání napadených vyměřovacích rozhodnutí nedošlo v důsledku nedovoleného jednání R. V. Dle názoru krajského soudu je zapotřebí posoudit, zda činnost, kterou vytvářel R. V. podmínky pro odnětí zboží celnímu dohledu v souvislosti s dalšími skutečnostmi (zaměstnanecké postavení jednotlivých řidičů, jejich případná zmocnění a konkrétní jednání pracovníků společnosti CWA, s.r.o.) není právě tou skutečností, která může vyloučit vyměření celního dluhu žalobci. S ohledem na skutečnosti prokázané v trestním řízení proti odsouzenému R. V. je proto třeba současně hodnotit i naplnění ust. § 240 odst. 3 celního zákona, ve znění účinném v době vyměření celního dluhu, tj. skutečnosti, kdo je skutečným faktickým a nikoli jen formálním dlužníkem, jak plyne z výše uvedených závěrů Ústavního soudu a jak na ně odkazuje i Veřejný ochránce práv ve zprávě ze dne 27. 2. 2003, sp. zn. 13/2003/SZD/PJ.

[10] Stěžovatel se tedy dle krajského soudu sice důsledně vypořádal s postavením jednotlivých subjektů v rámci vzniku celního dluhu, ale k hodnocení přistoupil na základě formální aplikace právní normy a neakcentoval vedle závěrů trestních soudů a Ústavního soudu ani závěry Veřejného ochránce práv. Jestliže stěžovatel k nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 446/98 uvedl, že jej považuje za irelevantní, neboť byl vydán ve věci jiného účastníka a nelze ani vysledovat skutkovou podobnost, pak stěžovatel přistoupil k aplikaci tohoto nálezu stejně jako k aplikaci právních norem, tj. formálně. Stěžovatel totiž opomenul skutečnost, že jakkoli byl nález Ústavního soudu vydán v konkrétní věci a za konkrétních skutkových podmínek, obsahuje i závěry, které jsou v širší míře uplatnitelné i v případech obdobných. Stěžovatel tak „absolutizoval“ postavení žalobce jako řidiče a osoby předkládající TCP, aniž by se zabýval širšími souvislostmi souzené věci.

[11] Krajský soud uzavřel, že v následujícím řízení bude na stěžovateli, aby posoudil okolnosti, za jakých bylo zboží dopraveno žalobcem nikoliv na celní úřad určení, ale do dispozice společnosti CWA, s.r.o. s tím, že dále stěžovatel rovněž posoudí vliv společnosti CWA, s.r.o.

na celní řízení v režimu tranzitu, resp. na úkony, které vedly k odnětí zboží celnímu dohledu, a to s přihlédnutím k této konkrétní kauze. Stěžovatel ani neopomene opětovně posoudit vliv trestné činnosti R. V. na projednávanou věc s ohledem na zobecňující pohled nastíněný v rozhodnutích Ústavního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včasnou kasační stížností, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], dále namítl stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřekoumatelnost 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.

[13] Konkrétně stěžovatel s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2008, č. j. 7 Afs 2/2008 - 51, uvedl, že krajský soud nesprávně posoudil prekluzivní lhůtu k vyměření cla jako lhůtu procesní, přestože jde o lhůtu hmotně právní. Pro určení délky a běhu této hmotně právní lhůty, jakož i délky a běhu lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení, je proto rozhodný právní předpis účinný v době vzniku celního dluhu. Ke vzniku celních dluhů došlo v roce 1995 (vydání dotčených platebních výměřů) a v projednávané věci je třeba při určení její délky a běhu obdobně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, aplikovat tříletou prekluzivní lhůtu podle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“). Současně nelze zohlednit žádné trestněprávní okolnosti, neboť zákon o soustavě daní (ani jiný právní předpis) v době vzniku celních dluhů nestanovil žádnou výjimku ze lhůty, která by trestně právní aspekty zohledňovala.

[14] Stěžovatel neakceptoval výtku krajského soudu ohledně formální aplikace právních norem, neboť krajský soud se při jejím konstatování odchýlil od závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 1 Afs 59/2008 - 79, a odůvodnění napadeného rozsudku vychází z posouzení jako při přezkoumání vyměřovacího rozhodnutí, a nikoli rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání směřující do rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků je správce daně oprávněn zkoumat jen to, zda skutečnosti (důkazy) jsou nové, zda nemohly být v řízení bez zavinění obou stran již dříve uplatněny a zda mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. V této fázi řízení však správce daně nezkoumá, zda v daňovém řízení vydané rozhodnutí je v souladu se zákonem, popř. zda mu předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Díky poměrně úzce vymezeným důvodům obnovy je proto posouzení věci v řízení o obnově značně omezené.

[15] Při zjišťování skutkového stavu stěžovatel vycházel jednak ze stavu zjištěného při vyměřovacím řízení a dále ze skutečností doplněných v rámci řízení o obnově řízení se zohledněním trestněprávních souvislostí, proto je stěžovatel toho názoru, že zjištěný skutkový stav, z něhož v odvolacím řízení vyšel, byl pro účely rozhodnutí o žádosti žalobce o obnovu řízení zjištěn v dostatečném rozsahu.

[16] Stěžovatel souhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož věc žalobce nelze posuzovat izolovaně, což se projevilo i v jeho rozhodnutí. V průběhu odvolacího řízení proto také zohlednil

pokračování

trestní řízení R. V., vyčkal právní moci trestního rozsudku, v odvolacím řízení bylo rovněž doplněno dokazování. Všechny tyto úkony stěžovatel činil s vědomím, že jde o řízení o obnově řízení jako mimořádném opravném prostředku, limitovaném úzce vymezenými důvody, měl však v úmyslu co nejvíce ozřejmit skutkový stav s přihlédnutím k nálezu Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. IV. ÚS 446/98 a šetření Veřejného ochránce práv, který celním orgánům vytkl nedostatečné zjištění skutkového stavu a formálnost posouzení věci. Současně však stěžovatel poukázal také na to, že výtky Ústavního soudu a Veřejného ochránce práv se týkaly řízení vyměřovacího, přesto krajský soud je vnesl i do přezkoumávaného řízení o obnově. Námitkou poukazující na vady vyměřovacího řízení však nelze účinně zpochybnit zákonnost rozhodnutí ve věci obnovy řízení.

[17] K tomu dále stěžovatel uvedl, že smyslem obnovy řízení je zohlednit okolnosti podstatné pro správné zjištění skutkového stavu, které vyšly najevo dodatečně po vydání rozhodnutí. Obnovou řízení se však neodstraňují deficity skutkového stavu zjištěného správcem daně v původním vyměřovacím řízení. Krajský soud si tyto odlišné procesní aspekty neuvědomil a nezohlednil, že v případě nynějšího žalobce nebyly nikdy předloženy žádné plné moci [natož plná moc k přímému zastoupení při celním řízení podle ust. § 107 odst. 2 písm. a) celního zákona, v tehdy platném znění, která by žalobce coby přímého zástupce vylučovala z postavení deklaranta]. V řízení také nikdy nezazněla argumentace ohledně skutečnosti, že by žalobce jen plnil pokyny svého zaměstnavatele. Jestliže jde o předložené záruční listiny, které sloužily k zajištění celního dluhu a na základě nichž se ručitel zavazoval za dlužníka uhradit celní dluh, tak na všech pěti dovozech byl jako deklarant (dlužník celního dluhu) nezaměnitelně uveden žalobce. Záruční listiny, které představovaly přílohu tranzitních celních prohlášení tak nezavdávají důvod k pochybnostem o osobě deklaranta. Stěžovatel rovněž připomenul, že stěžovatel vyměřovací platební výměry nenapadl řádnými opravnými prostředky, ale jeho první obrana přišla až s návrhem na obnovu řízení v červnu 2003, kdy poprvé zazněla argumentace o trestné činnosti R. V., zaměstnanců celní správy, falešných razítkách na pěti dílech TCP atd. Všemi těmito skutečnostmi se stěžovatel v odvolacím rozhodnutí zabýval, ozřejmil je a vypořádal.

[18] K šetření Veřejného ochránce práv stěžovatel uvedl, že tímto šetřením byly zjištěny procesní nedostatky, Veřejný ochránce práv vytkl nedostatečně zjištěný skutkový stav, ale rovněž se zabýval řízením vyměřovacím a nikoliv řízením o obnově řízení, přičemž poukázal na různé právní vady, které však nejsou zhojitelné obnovou řízení a jako způsob řešení nastalé situace navrhl jeden ze způsobů ulehčení platby – prominutí daně. Případnými mimořádnými opravnými prostředky se nezaobíral a jejich případné uplatnění ani nedoporučil.

[19] V této souvislosti stěžovatel krajskému soudu vytkl nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud ohledně vztahu mezi žalobcem a společností CWA, s.r.o. uvedl, že stěžovatel vycházel ze shodných premis a úvah jako v předcházejících řízeních, v důsledku čehož postupoval shodně jako v případech, které se v minulosti staly předmětem kritiky Ústavního soudu a Veřejného ochránce práv. Není přitom zřejmé, jaké shodné premisy a úvahy jako v předcházejících řízeních měl krajský soud na mysli, neboť žalobce proti vyměřovacím platebním výměrům odvoláním nebrojil a první rozhodnutí stěžovatele, které bylo soudy zrušeno (rozhodnutí ze dne 2. 1. 2004, č. j. 10139/03/21/04-0101-21) se zabývalo výlučně otázkou lhůty k podání návrhu na obnovu řízení, přičemž i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 2 Afs 2/2007 - 109, konstatoval, že se nelze vyjadřovat k tomu, zda zde byly naplněny podmínky pro povolení obnovy, ani k samotnému vyměření celního dluhu. Z rozsudku krajského soudu tak není podle stěžovatele zřejmé, proč má v situaci, kdy se pohybuje v řízení o mimořádném opravném prostředku, tak zásadním způsobem řízení doplňovat a jaký má mít toto doplnění vliv na posouzení důvodů obnovy řízení. Přesto se k jednotlivým výhradám v nedostatcích skutkového stavu alespoň stručně vyjádřil.

[20] Stěžovatel poukázal na to, že v odvolacím řízení se zabýval rovněž vlivem společnosti CWA, s.r.o. na celní řízení, přičemž krajský soud zcela opomenul, že rovněž jmenované společnosti byl celní dluh vyměřen (tedy nejen žalobci), a to v souladu s ust. § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, v tehdy platném znění, jako osobě, která se na odnětí zboží zúčastnila a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu. Z napadeného rozsudku krajského soudu však nelze seznat, jaké závěry krajský soud ohledně CWA, s.r.o. a vyměření této společnosti jako jednomu ze solidárních dlužníků zaujal a zda je vůbec vzal v potaz, přestože stěžovatel tyto závěry v odvolacím rozhodnutí prezentoval. Jestliže krajský soud konstatoval, že na žalobcovu věc nelze pohlížet izolovaně, pak pro nezohlednění těchto skutečností je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný a nezákonný.

[21] Dle názoru stěžovatele nelze přisvědčit námitce, že by skutečným (faktickým) dlužníkem byla místo žalobce jiná osoba (např. odsouzený R. V., A. H. nebo celník M., případně další nejmenovaní celníci), která by vytvořila situaci, kdy zboží bylo dopravováno přímo společností CWA, s.r.o. k celnímu úřadu určení. I kdyby tomu tak bylo, určení těchto osob (odlišných od žalobce) jako dalších celních dlužníků nemůže samo o sobě nic změnit na postavení žalobce jako celního dlužníka. Společní dlužníci jednoho a téhož dluhu vyjmenovaní obecnými znaky uvedeným v ust. § 240 odst. 3 celního zákona, v tehdy platném znění, totiž nejsou podle ust. § 250 celního zákona, v tehdy platném znění, v postavení dílčích dlužníků, ale dlužníků solidárních. Existence případných dalších dlužníků by tedy ani nemohla mít žádný vliv na vyměření celního dluhu žalobci, proto nemohl být naplněn ani důvod pro obnovu řízení stanovený v ust. § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.

III.

Stanovisko žalobce ke kasační stížnosti

[22] Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti stěžovatele jako nedůvodné, odkázal na svá předcházející podání a námítky. Dále uvedl, že byl v roce 1995 „vtažen“ vydáním a doručením předmětných platebních výměrů do řízení a do platebních povinností ohledně vyměřeného celního dluhu. Žalobce uvedl, že neodebíral zboží celnímu dohledu, vznik celního dluhu nezpůsobil a plně se ztotožnil se skutkovými závěry krajského soudu. Celní dluh vznikl v důsledku trestné činnosti jiných osob (zejména R. V. a osob s ním spojených za významného přispění celních orgánů a jednotlivých celníků). Zdůraznil, že předmětné platební výměry byly vydány v souvislosti s tím, že přes Celní úřad Břeclav-dálnice a Celní úřad Zlín projížděly ve velkém rozsahu kamiony s pohonnými hmotami naloženými na Slovensku, aniž došlo k řádnému proclení (v roce 1994 více než 1400 a v roce 1995 více než 400). Celní dluh nevznikl v důsledku aktivity žalobce, ale jeho vznik byl způsoben společností CWA, s.r.o. a s ní spojenými osobami a (jak zjistil stěžovatel) k vyměření celního dluhu došlo na základě falešných razítek, falešných povolení k celnímu odbavení mimo prostory celního úřadu, a to na základě zfalšovaných 5 dílů TCP a na základě falešných hlášení Celního úřadu Zlín Celnímu úřadu Břeclav. Žalobce dále uvedl, že situace u Celního úřadu Zlín byla taková, že žalobce a ostatní řidiči, i kdyby chtěli dovezené zboží celně odbavit na tomto úřadě, byli by celníky odkázáni na společnost CWA, s.r.o. a její pracovníky, kteří celní odbavení zařídili. Za této situace proto nelze přičítat odnětí zboží celnímu dohledu žalobci, který byl deklarantem jen zdánlivě a celní dluh na jeho straně vznikl rovněž pouze zdánlivě, což celní orgány nevzaly v úvahu.

[23] Dále žalobce poukázal na to, že celní dluh mu byl vyměřen na základě skutkového stavu vytvořeného trestnou činností nejen R. V., ale také trestnou činností pracovníků celní správy,

pokračování

proto nelze možnost domáhat se úspěšně obnovy řízení omezovat objektivní lhůtou. Subjektivní lhůta na straně žalobce pak dodržena byla, což ani žalovaný nezpochybňoval.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[24] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a jedná za něj jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. v2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné důvody pro nepřipustnost kasační stížnosti.

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud musel nejdříve posoudit přípustnost kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť v souzené věci již jednou rozhodoval rozsudkem ze dne 20. 7. 2007, č. j. 2 Afs 2/2007 - 109. Podle uvedeného ustanovení je kasační stížnost nepřipustná mj. proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo předmětem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu; to neplatí, je-li stěžovatelem v kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu.

[28] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (N 119/37 SbNU 519, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na adrese nalus.usoud.cz), zajišťuje ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., aby se kasační soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem soud na nižším stupni řídil: „*Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by postrádalo smysl, neboť ve svých důsledcích by v případě přípustění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by kasační soud setmal na svém původním názoru, takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele žádný význam, nebo by vyslovil právní názor jiný, takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí.*“

[29] V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, pak zdejší soud dospěl k následujícímu závěru, že: „*Nejvyšší správní soud je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, neboť i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s.*“

[30] Rozsudkem ze dne 20. 7. 2007, č. j. 2 Afs 2/2007 - 109, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2006, č. j. 30 Ca 77/2004 - 81, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2004, č. j. 10139/03/21/4-0101-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 19. 8. 2003, č. j. 3318/01/-01/03-0223-01, o zamítnutí návrhu na obnovu řízení podaném žalobcem dne 9. 6. 2003, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdejší soud v tomto rozsudku vycházel z § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném ke dni podání návrhu na obnovu řízení a dovodil, že „obnova řízení je institutem umožňujícím mimořádné přezkoumání v případě, že jsou zjištěny nové skutkové okolnosti nebo závažné vady řízení, které mohly mít vliv na vydané rozhodnutí. Obnova řízení může být nařízena správním orgánem z moci úřední i povolena na základě žádosti účastníka řízení. Objektivní lhůta přitom musí být v obou případech shodná (§ 54 odst. 3, § 55 odst. 2 daňového řádu). Daňový řád lhůtu limituje odkazem na lhůtu pro vyměření daně (v daném případě cla). Celní zákon stanoví lhůty pro vyměření či doměření da a jeho zapsání do evidence a z nich činí výjimku uvedenou v § 268 odst. 4. Toto ustanovení prvotně slouží k tomu, aby mohl být celní dluh vyměřen a zapsán do evidence i po uplynutí základní lhůty v případech, kdy k tomu nedošlo v důsledku jednání majícího znaky trestného činu. Tato lhůta má zabránit úniku cla v důsledku trestné činnosti. Současně však má tato výjimka význam i pro stanovení lhůty pro obnovu řízení. Proto je při posouzení zachování lhůty k povolení či nařízení obnovy řízení také nutno vycházet z charakteru institutu obnovy řízení jako prostředku k nápravě nezákonného rozhodnutí, který slouží jak správnímu orgánu, tak i účastníku řízení. Neplatí-li tedy lhůta, kterou je omezena možnost povolení či nařízení obnovy řízení v případě, kdy nedošlo k vyměření cla a jeho zapsání do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, musí se tato výjimka týkat jak případů nařízení obnovy, tak i případů povolení obnovy na základě návrhu. Je vyloučeno, aby neomezená možnost pro provedení obnovy řízení sloužila pouze v neprospěch povinného subjektu (dlužníka) a v jeho prospěch by jí nebylo možno užít s odůvodněním, že celní dluh byl jakkoli zapsán do evidence a někomu byl vyměřen. Tak, jak výjimku z objektivní lhůty vyložil krajský soud, by bylo možno obnovit pouze řízení, v němž k zapsání dluhu do evidence a k jeho vyměření vůbec nedošlo - tedy obnova by byla možná jen tehdy, jestliže v důsledku trestného jednání nebyl dluh vůbec zapsán a nebyl nikomu vyměřen. Vůbec by se tedy nevztahovala na řízení, v němž došlo k zapsání a vyměření celního dluhu v důsledku trestného jednání v nesprávně vyšší nebo kdy byl celní dluh v důsledku stejného jednání zapsán a vyměřen někomu jinému než tomu, kdo byl dlužníkem. Za ústavně konformní výklad ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona lze tedy považovat jen takový výklad, který není znevýhodněním jednoho z oprávněných k využití institutu obnovy řízení. Stanoví-li proto citované zákonné ustanovení výjimku z objektivní lhůty pro vyměření cla a pro její zapsání do evidence, vztahuje se tato výjimka i na případy neexistujícího či nesprávného zápisu a vyměření, pokud jsou následkem jednání majícího znaky trestného činu.... Podmínkou pro užití uvedené výjimky však je, že šlo o důsledek jednání majícího znaky trestného činu. Celní zákon nezvolil formulaci obvyklou ve správním řízení (§ 63 odst. 4 zákona č. 71/1967 Sb., nebo § 100 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., že: rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem). Nemíjí tedy nezbytné pravomocné rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení; nicméně znaky konkrétního trestného činu musí být naplněny a musí být dána souvislost mezi tímto jednáním a následkem spočívajícím v tom, že clo nebylo vyměřeno tomu, komu ze zákona být vyměřeno mělo. Naplnění těchto podmínek je oprávněn posoudit celní orgán a následně přezkoumat správní soud. Tyto skutečnosti však krajský soud (ani žalovaný) v úvahu nevezal a nezabýval se tím, zda z tvrzení stěžovatele plynou důvody, pro které by bylo možno posuzovat lhůtu k povolení obnovy řízení podle § 268 odst. 4 celního zákona. Nejvyšší správní soud úvodem zdůrazňuje, že ohledně práv a povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu.“

[31] Z výše uvedeného je zřejmé, že druhý senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 2 Afs 2/2007 - 109, zjevně vycházel z toho, že lhůta k podání žádosti o obnovu řízení je lhůtou procesní, neboť aplikoval ust. § 268 odst. 4 celního zákona, ve znění platném a účinném v době podání žádosti o obnovu řízení, a z tohoto právního názoru vycházel i krajský soud v nyní napadeném rozsudku.

pokračování

[32] Tento právní názor však byl po vydání rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 7. 2007 překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, podle něhož *otázka zániku práva celní dluh vyměřit je otázkou práva hmotného*. Tento závěr je i pro nyní posuzovanou věc zásadní, a to nejen z hlediska posouzení přípustnosti kasační stížnosti, protože je třeba nadále dovozovat, že otázka zániku práva celní dluh vyměřit je otázkou práva hmotného. Lze přitom nadále souhlasit s tím, že lhůta k podání žádosti o obnovu řízení je lhůtou procesní, avšak vzhledem k tomu, že se odvíjí od prekluzivní lhůty k vyměření celního dluhu, má hmotné právní účinky. Na otázku prekluze a lhůtu k podání žádosti o obnovu řízení je proto třeba aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu a nikoliv v době podání žádosti o obnovu řízení, jak dovodil zdejší soud v předcházejícím rozsudku ze dne 20. 7. 2007 a krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Tento závěr má tedy rovněž stěžejní význam pro posouzení včasnosti podání žádosti žalobce o obnovu řízení i v této věci.

[33] V nyní projednávané věci jde proto o jeden z případů uvedených v bodu [29] tohoto rozsudku, kdy dochází k prolomení vázanosti právním názorem vysloveným zdejším soudem v předcházejícím rozsudku ze dne 20. 7. 2007, neboť došlo k podstatné změně judikatury na úrovni, kterou je povinen krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu respektovat v novém rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že v souzené věci jsou dány důvody pro aplikaci výjimky z ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a proto přistoupil k věcnému posouzení kasačních námitek stěžovatele.

[35] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

[36] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikrát. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny;*“ obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ (dále též viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326, etc.).

[37] Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v částech, v nichž se zabýval popsánými námitkami stěžovatele, a dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí žádnou z výše uvedených vad netrpí.

[38] Pro rozhodnutí ve věci je především podstatné posouzení otázky včasnosti podání žádosti žalobcem o obnovu řízení, jak dále plyne i z níže uvedeného. Touto otázkou se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval poměrně podrobně, když s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 37/2006 - 126, ust. § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ust. § 268 odst. 2, 4 celního zákona a čl. 221 odst. 3 celního kodexu dovedl, že při aplikaci ustanovení stanovujících lhůty pro vyměření cla, resp. pro povolení obnovy řízení, bylo možné použít uvedená ustanovení prolamující lhůtu v souvislosti se spácháním trestného činu. Krajský soud rovněž řádně odůvodnil, proč nepovažuje za případný odkaz žalovaného na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 109, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 64/2008 - 88, s tím, že úvahy žalovaného o aplikaci lhůty dle zákona o soustavě daní nebo správního řádu (tedy předpisů účinných v době vzniku celního dluhu) jsou chybné a uplatní se teprve v případě, že by bylo obnoveno řízení o vyměření celního dluhu.

[39] Nejvyšší správní soud připouští, že poslední úvaha krajského soudu o aplikaci právních předpisů v různém znění s ohledem na dobu jejich účinnosti v závislosti na stadiu řízení, tj. řízení o žádosti o obnovu řízení a řízení po povolení obnovy řízení o vyměření celního dluhu, vykazuje z hlediska přezkoumatelnosti (zejména důvodů této úvahy) jisté deficity, tento dílčí nedostatek však nemůže bez dalšího vést ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět krajskému soudu. Krajský soud se totiž podstatnou a pro danou věc rozhodující otázkou, tj. včasností žádosti žalobce o povolení obnovy a během lhůt k jejímu podání, zabýval zcela dostatečně, z jeho rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů v tomto zásadním směru ke svým závěrům dospěl.

[40] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nelze zaměňovat přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s otázkou správnosti hodnocení právní otázky (během lhůty k podání žádosti o obnovu řízení) ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Skutečnost, že rozsudek krajského soudu je ve vztahu k jeho právním závěrům přezkoumatelný, nutně neznamená, že jeho právní hodnocení je také správné.

[41] V této souvislosti je rovněž s ohledem na argumentaci krajského soudu a žalobce nutně zdůraznit rozdíl mezi vyměřovacím řízením a obnovou řízení.

[42] Vyměřovací řízení lze stručně charakterizovat jako řízení směřující ke správnému stanovení daně (v souzené věci celního dluhu), podle jeho výsledků je správcem daně (celním orgánem) stanoven celní dluh.

[43] Oproti tomu obnova řízení je institutem umožňujícím mimořádné přezkoumání výsledků výměru v případě, že jsou zjištěny nové skutkové okolnosti nebo závažné vady řízení, které mohly mít vliv na vydané rozhodnutí. Obnova řízení může být nařízena správním orgánem z moci úřední nebo povolena na základě žádosti účastníka řízení. Objektivní lhůta přitom musí být v obou případech shodná (§ 54 odst. 3, § 55 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Zákon o správě daní a poplatků, ve znění platném a účinném v rozhodné době, tuto lhůtu limitoval odkazem na lhůtu pro vyměření daně (v nyní projednávané věci celního dluhu). Celní zákon jako lex specialis ji pak v rozhodné době neupravoval vůbec. Správce daně (v souzené věci celní orgán) při rozhodování o nařízení či povolení obnovy zkoumá jen to, zda v dané věci nastala některá ze skutečností předpokládaných v § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nad rámec tam uvedených důvodů se však již nezabývá tím, zda v původním rozhodnutí byla správně vyložena užitá hmotně právní norma nebo jaký dopad mělo vydané rozhodnutí na práva

pokračování

a povinnosti účastníků (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 1 Afs 59/2008 - 58, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 61/2013 - 25).

[44] Mezi oběma uvedenými řízeními je tedy třeba důsledně rozlišovat, a to zejména při aplikaci příslušné právní úpravy a judikatury soudů, neboť každé z nich má jinou povahu a pravidla. Odkazoval-li proto krajský soud ve svém rozsudku na náleží Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 446/98, pominul, že tento náleží se týká vyměřovacího řízení a nikoli obnovy řízení, proto jeho závěry v nyní projednávané věci nelze bez dalšího přejímat.

[45] Nejvyšší správní soud se však ke stížní námitce stěžovatele zabýval především zcela klíčovou otázkou pro rozhodnutí v této věci, tj. tím, zda žádost žalobce o obnovu řízení byla podána včas, neboť zodpovězení této otázky přímo předurčuje další průběh řízení, popř. vlastní rozhodnutí ve věci. V případě závěru, že tuto žádost stěžovatel podal opožděně, je pak totiž zcela nerozhodné případné posouzení vlivu jednání odsouzeného R. V., popř. dalších osob, na projednávanou věc a rovněž případná, byť i jen částečná, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu nebo nesprávnost jeho skutkových zjištění v tomto směru, nemůže mít na rozhodnutí ve věci samé vliv.

[46] V této souvislosti zdejší soud již výše uvedl, že od vydání jeho předchozího rozsudku v této věci ze dne 20. 7. 2007, č. j. 2 Afs 2/2007 - 109, došlo ke změně dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k povaze prekluzivních a promlčecích lhůt; za tohoto stavu, je i v nyní posuzované věci na žalobcovu situaci, co se týče prekluze (a také promlčení) práva celní dluh vyměřit a z toho plynoucí lhůty k podání žádosti o obnovu řízení, aplikovat celní zákon platný a účinný v době vzniku celního dluhu. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105) a procesní lhůta k podání žádosti o obnovu řízení, která na prekluzivní lhůtě k zániku celního dluhu přímo závisí, má proto také hmotně právní účinky.

[47] Podle § 240 odst. 1 celního zákona, ve znění platném a účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu. Podle odst. 2 téhož ustanovení celní dluh vzniká v okamžiku, kdy je zboží odňato celnímu dohledu.

[48] Rozhodným okamžikem určujícím počátek běhu prekluzivní lhůty je tedy vznik celního dluhu podle § 240 odst. 1, 2 celního zákona, ve znění platném a účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, tedy okamžik odnětí zboží celnímu dohledu. Pro posouzení vzniku celního dluhu je přitom rozhodující faktický stav, tj. okamžik dovozu zboží, které bylo celnímu dohledu odňato.

[49] Na základě výše uvedeného tak ke vzniku celního dluhu ve výši 306 426 Kč (spotřební daň 222 420 Kč, daň z přidané hodnoty 84 006 Kč) dle platebního výměru ze dne 3. 11. 1995, č. j. 29-2400/CD/95, došlo 27. 12. 1994 (tranzitní celní prohlášení ze dne 27. 12. 1994, č. j. 3022351406292), ve výši 307 335 Kč (spotřební daň 223 080 Kč, daň z přidané hodnoty 84 255 Kč) dle platebního výměru ze dne 3. 11. 1995, č. j. 29-2401/CD/95, došlo 19. 12. 1994 (tranzitní celní prohlášení ze dne 19. 12. 1994, č. 3022351406143), ve výši 301 652 Kč (spotřební daň 218 955 Kč, daň z přidané hodnoty 82 697 Kč) dle platebního výměru ze dne 3. 11. 1995, č. j. 29-2402/CD/95, došlo 15. 12. 1994 (tranzitní celní prohlášení ze dne 15. 12. 1994), ve výši 373 924 Kč (spotřební daň 267 262 Kč, daň z přidané hodnoty 106 662 Kč) dle platebního výměru ze dne 3. 11. 1995, č. j. 29-2403/CD/95, došlo dne 20. 12. 1994 (tranzitní celní prohlášení ze dne 20. 12. 1994, č. 3022351406174), ve výši 387 148 Kč (spotřební daň 276 714 Kč, daň z přidané hodnoty 110 434 Kč) dle platebního výměru ze dne 3. 11. 1995,

č. j. 29-2404/CD/95, došlo 22. 12. 1994 (tranzitní celní prohlášení ze dne 22. 12. 1994, č. 3022351406233).

[50] K tomu je třeba dále uvést, že do 30. 6. 2002 neměl celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, bylo zákonem č. 1/2002 Sb. do celního zákona doplněno s účinností až ode dne 1. 7. 2002.

[51] Podle § 320 celního zákona, ve znění platném a účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 platily pro řízení před celními orgány a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení.

[52] Podle § 320 písm. b) celního zákona, ve znění zákona č. 113/1997 Sb., pak v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002, platily pro řízení před celními orgány při vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků (poznámka pod čarou odkazovala na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Celní zákon zároveň konkrétně stanovil ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která neměla být podpůrně používána (např. § 47 zákona o správě daní a poplatků).

[53] V rozhodné době tedy neexistovala norma, která by upravovala lhůtu k vyměření celního dluhu, avšak jen z této skutečnosti nelze dovodit, že by v době dovozu zboží v prosinci 1994 právo vyměřit celní dluh nebylo podmíněno žádnou lhůtou, neboť takový výklad by byl s ohledem na základní principy právního státu zcela nepřijatelný.

[54] Otázkou běhu a délky prekluzivních (a promlčecích) lhůt v případě, v němž nebyly v celním zákoně výslovně upraveny, se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, v němž s odkazem na nálezh Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05), zejména dovodil: „*Zásady veřejné moci do soukromé sféry jsou zásadně limitovány během času. Pokud zákon směřuje k vytvoření zvláštní skupiny majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožuje právní jistotu adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Smyslem prekluze stejně jako promlčení je jednak přispívat k právní jistotě účastníků právních vztahů, jednak stimulovat věřitele (ať již jim je subjekt soukromého práva nebo veřejná moc) k včasnému uplatnění jeho práv. V případě nároků veřejné moci nadto prekluze, případně promlčení, snižuje možnost svévolných zásahů do právní sféry fyzických a právnických osob. Protože celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb.) v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 nestanovil prekluzivní lhůtu pro vyměření cla, nutno s ohledem na § 320 písm. b) celního zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) aplikovat subsidiárně § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, podle něhož daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátc povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo žalobu na tuto daň.*“ Ve vztahu k tomuto rozsudku, z něhož zdejší soud vychází také v tomto rozhodnutí, je však třeba zdůraznit, že v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, na rozdíl od nyní posuzované věci, vycházel Nejvyšší správní soud ze znění celního zákona, platného a účinného od 1. 7. 1997, tj. ve znění novely provedené zákonem č. 113/1997, který se stanoveným výjimkami výslovně stanovil podpůrné použití zákona o správě daní a poplatků, z čehož následně Nejvyšší správní soud dovodil možnost aplikace ust. § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“), jebož aplikaci celní zákon nevylučoval.

[55] Pro posouzení nyní projednávané věci je však nutné aplikovat celní zákon, ve znění platném a účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, který v § 320 výslovně odkázal jen na podpůrné použití správního řádu, který však běh prekluzivních (a promlčecích) lhůt pro vyměření celního dluhu neobsahoval. Jen pro úplnost je možné uvést, že z povahy projednávané věci je zřejmé,

pokračování

že aplikace obecných předpisů o přestupcích v této věci, která se netýká celního přestupku, vůbec v úvahu nepřichází.

[56] Pokud ve smyslu výše uvedených závěrů možnost vyměřit celní dluh neomezeně dlouho (a neomezeně dlouho také možnost podat návrh na obnovu řízení) není ústavně konformní, je třeba uvážit, zda existují ve smyslu textu § 320 celního zákona, ve znění platném a účinném do 30. 6. 1997 vedle správního řádu a obecných předpisů o přestupcích další „obecné předpisy“, které by státní moci při vyměření celního dluhu stanovily časový limit. Pravidlo, podle kterého je vyloučeno použití jiného právního předpisu téže právní síly, totiž celní zákon, ve znění platném a účinném do 30. 6. 1997, neobsahoval.

[57] Celní zákon, ve znění platném a účinném do 30. 6. 1997, neupravoval otázku zániku práva vyměřit celní dluh, tuto otázku v této době upravoval jednak *zákon o soustavě daní* a současně *zákon o správě daní a poplatků*, použití těchto právních norem současně celní zákon, ve znění platném a účinném do 30. 6. 1997, *nevylučoval*.

[58] Podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátcce povinen podat příznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.

[59] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové příznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové příznání nebo hlášení podat.

[60] Další otázkou tedy je, zda v projednávané věci je třeba aplikovat zákon o soustavě daní (§ 4 odst. 2) nebo zákon o správě daní a poplatků (§ 47 odst. 1). Pro zodpovězení této otázky je pak podstatné posouzení jejich vzájemného vztahu, neboť tyto právní předpisy obsahovaly „konkurenční právní úpravu“, tedy tutéž materii, ale v různém rozsahu. V takovém případě je proto na místě aplikace zásady *lex specialis derogat legi generali*, přičemž „*vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit*“ (Ch. Perelman, *Logique Juridique*. Paris 1976, cit. Dle německého překladu: *Juristische Logik als Argumentationslehre*. Freiburg-München 1979, s. 65). V případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejné právní síly, jež jsou ve vztahu překrývání, je pak určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007 - 60). Pokud tedy zvláštní zákon, zde zákon o správě daní a poplatků, upravuje některé procesní otázky odlišně od zákona o soustavě daní, je třeba vycházet ze zákona o správě daní a poplatků, jako zákona speciálního, neboť vztah těchto zákonů v rozhodné otázce není výslovně upraven jinak a předmětem řízení, jehož obnovy se stěžovatel domáhá, je daň z přidané hodnoty a daň spotřební, rovněž z tohoto důvodu je na místě aplikovat zákon o správě daní a poplatků, který jejich správu upravuje.

[61] Při posouzení návrhu na obnovu řízení v projednávané věci pak *lze aplikovat jen tříletou objektivní prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků*. Použití § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. desetileté prekluzivní lhůty v projednávané věci v úvahu nepřichází již z toho důvodu, že vyměřovací řízení bylo ukončeno právní mocí platebních výměrů v roce 1995. K tomu pro úplnost zbývá dodat, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního

soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94). Od této doby neučinily celní orgány žádný úkon směřující k vyměření celního dluhu nebo jeho dodatečnému stanovení, nemohlo následně ani dojít k přetržení běhu tříleté prekluzivní lhůty (a tím i lhůty k podání žádosti o obnovu řízení), z téhož důvodu nelze aplikovat ani maximální desetiletou prekluzivní lhůtu k vyměření celního dluhu (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) a zároveň k podání žádosti o obnovu řízení. Lze proto uzavřít, že ke dni podání žádosti žalobcem o obnovu řízení, tj. 9. 6. 2003, tříletá prekluzivní lhůta a zároveň lhůta k podání žádosti o obnovu řízení v dané věci zjevně marně uplynula a s ohledem na výše uvedené se neuplatní desetiletá prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[62] V této souvislosti je současně třeba opětovně zdůraznit, že prekluzivní lhůta je lhůtou hmotněprávní a nikoli procesní, proto je nutné aplikovat v této věci celní zákon ve znění platném a účinném v době vzniku celního dluhu. Není tedy možné v této věci ani na posouzení včasnosti návrhu žalobce na obnovu řízení postupovat podle § 268 odst. 3, 4 celního zákona, ve znění platném a účinném do 30. 4. 2004 (tj. v době zahájení řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení), podle nichž, byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl a lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.

[63] V této souvislosti zbývá připomenout, že Česká republika se pak stala členem Evropské unie až od 1. 5. 2004, v úvahu tedy nepřichází ani aplikace čl. 221 odst. 3 celního kodexu, podle kterého sdělení částky cla dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu s tím, že pokud celní orgány nemohly určit přesnou částku cla dlužnou ze zákona následkem trestného činu, lze toto sdělení provést i po uplynutí zmíněné tříleté lhůty, jestliže to platné předpisy povolují.

[64] Lze tedy uzavřít, že relevantní hmotně právní úprava, tj. celní zákon a zákon o správě daní a poplatků, ve znění platném a účinném v době vzniku celního dluhu, neumožňovala vyměřit celní dluh po uplynutí tří let od konce vzniku povinnosti zaplatit clo (vzniku celního dluhu) ani v případě, pokud příslušná částka cla nemohla být vyměřena v důsledku jednání majícího znaky trestného činu a v projednávané věci se ani neuplatní desetiletá prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[65] Jestliže tedy žalobce podal návrh na obnovu řízení až dne 9. 6. 2003, jde o návrh zjevně opožděný, který byl podán několik let po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, již proto nelze návrhu žalobce na obnovu řízení vyhovět.

[66] Obsáhlá argumentace krajského soudu a žalobce trestným činem odsouzeného R. V. je proto z hlediska běhu prekluzivní lhůty a lhůty k podání žádosti o obnovu řízení nepřiléhavá, pro rozhodnutí ve věci bezvýznamná, proto k ní ani Nejvyšší správní soud nijak nepřihlížel.

[67] Nejvyšší správní soud se proto ani nezabýval dalšími sůžními námitkami stěžovatele, týkajícími se významu trestné činnosti odsouzeného R. V., solidaritou celních dlužníků atd., neboť tyto námitky z povahy věci ani důvodné být nemohou.

pokračování

Závěr a náklady řízení

[68] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[69] Zruší-li kasační soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[70] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[71] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. ledna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu