



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem se sídlem Brno, U Svitavy 2, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7 (dříve Celní ředitelství Brno), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 - 33, ve znění opravného usnesení ze dne 31. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími Celního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 10. 8. 2011, č. j. 2804-262/2011-010100-21, 2804-263/2011-010100-21, 2804-264/2011-010100-21, 2804-265/2011-010100-21, 2804-266/2011-010100-21, 2804-267/2011-010100-21, 2804-268/2011-010100-21, 2804-269/2011-010100-21, 2804-270/2011-010100-21, 2804-271/2011-010100-21, 2804-272/2011-010100-21, 2804-273/2011-010100-21, 2804-274/2011-010100-21, 2804-275/2011-010100-21, 2804-276/2011-010100-21, 2804-277/2011-010100-21, 2804-278/2011-010100-21, 2804-279/2011-010100-21, 2804-280/2011-010100-21, 2804-281/2011-010100-21, 2804-282/2011-010100-21, 2804-283/2011-010100-21, 2804-284/2011-010100-21, 2804-285/2011-010100-21, 2804-286/2011-010100-21, 2804-287/2011-010100-21, 2804-288/2011-010100-21, 2804-289/2011-010100-21 a 2804-290/2011-010100-21, byla ve smyslu § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Celního úřadu Břeclav (dále též „správce

daně“) ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-261/2010-021100-021, 25582-262/2010-021100-021, 25582-263/2010-021100-021, 25582-264/2010-021100-021, 25582-265/2010-021100-021, 25582-266/2010-021100-021, 25582-267/2010-021100-021, 25582-268/2010-021100-021, 25582-269/2010-021100-021, 25582-270/2010-021100-021, 25582-271/2010-021100-021, 25582-272/2010-021100-021, 25582-273/2010-021100-021, 25582-274/2010-021100-021, 25582-275/2010-021100-021, 25582-276/2010-021100-021, 25582-277/2010-021100-021, 25582-278/2010-021100-021, 25582-279/2010-021100-021, 25582-280/2010-021100-021, 25582-281/2010-021100-021, 25582-282/2010-021100-021, 25582-283/2010-021100-021, 25582-284/2010-021100-021, 25582-285/2010-021100-021, 25582-286/2010-021100-021, 25582-287/2010-021100-021, 25582-288/2010-021100-021 a 25582-289/2010-021100-021, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Platebními výměry bylo žalobci vyměřeno clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty ze zboží (benzín automobilový 95 Eurosuper) nezákonně odňatého celnímu dohledu v období od 12. 12. 2003 do 30. 12. 2003. Rozhodnutí žalovaného i platební výměry napadl žalobce celkem dvaceti devíti žalobami (vedenými Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 31 Af 137/2011 až 31 Af 165/2011), kterými usiloval o jejich zrušení, a to včetně předcházejících platebních výměrů. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 - 33, ve znění opravného usnesení ze dne 31. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 - 45 (dále též jen „napadený rozsudek“), byly věci spojeny ke společnému řízení pod sp. zn. 31 Af 137/2011 a žaloby byly zamítnuty.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud se nejprve zabýval námitkou prekluze celního dluhu. V duchu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu posoudil tuto otázku jako hmotněprávní, tj. podle úpravy platné a účinné v době vzniku celního dluhu [§ 240 a § 268 odst. 2 a 4 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění před novelou provedeno zákonem č. 187/2004 Sb. (dále jen „celní zákon“)]. Krajský soud uvedl, že právní skutečností, která neguje možnost prekluze, je jednání vykazující znaky trestného činu, což znamená, že není nutné, aby byl dlužník pravomocně odsouzen, ale postačuje, že celní dluh vznikne v důsledku činu, který byl v době jeho spáchání trestný. Takovým trestným činem bylo zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění účinném ke dni rozhodování trestního soudu (dále jen „trestní zákon“). Podmínku spáchání trestného činu, v kauzalitě se vznikem celního dluhu, proto považoval krajský soud za splněnou, a to s ohledem na odsuzující rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, v návaznosti na rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646 (dále též jen „trestní rozsudky“). Nad rámec vnitrostátní právní úpravy odkázal krajský soud také na čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství (dále jen „Celní kodex“), který obsahuje obdobnou právní úpravu jako § 268 odst. 4 celního zákona. Krajský soud dodal, že i pro případ, kdy by z jakéhokoli důvodu nebylo možné aplikovat § 268 odst. 4 celního zákona a kdy by se musel zabývat celkem šesti úkony správce daně (posledním z nich byl záznam ze dne 26. 10. 2009, č. j. 11796/2009-021100-021), jimiž mohlo dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, dospěl by k závěru, že každý z těchto úkonů byl schopen běh tříleté prekluzivní lhůty přerušit (v podrobnostech odkázal mj. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>). Konec prekluzivní lhůty by tak připadl na 31. 12. 2012. Krajský soud nepřítakal ani dílčí námitce, že uvedené úkony nebyly učiněny v řízení o této dani; uvedl, že s ohledem na velké množství rozhodnutí žalovaného by neustálé vymezování vztahu těchto úkonů ke konkrétním rozhodnutím nebylo účelné. K námitce, že tříletou prekluzivní lhůtu nelze do nekonečna prodlužovat, krajský soud konstatoval, že částku cla lze vyměřit nebo doměřit nejpozději do 10 let od konce

pokračování

roku, v němž celní dluh vznikl, tedy v daném případě do 31. 12. 2013. Námitka prekluze proto nebyla shledána důvodnou.

V další části napadeného rozsudku se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Dospěl k závěru, že žalovaný se řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami, a to včetně zde namítané podjatosti pracovníků správce daně. Dle krajského soudu byla námitka podjatosti uplatněna opožděně, a proto s ní daňový řád (který se subsidiárně uplatní tam, kde Celní kodex neobsahuje příslušnou úpravu), nespojuje žádné důsledky. Správce daně tedy neměl možnost s touto námitkou naložit ve smyslu § 77 odst. 4 daňového řádu, tedy postoupit ji úřední osobě stojící v čele správce daně nebo nadřízenému správci daně; nadto nebyla řádně odůvodněna. Krajský soud přesto připustil, že i opožděná námitka podjatosti může mít dopad ve faktické rovině, například pokud by se později zjistilo, že úřední osoba o své podjatosti věděla nebo vědět měla. Taková situace však v souzené věci nenastala. Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí neshledal krajský soud ani stran údajně nevypořádaného nároku na náhradu škody žalovaným. S odkazem na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 2003, sp. zn. 4 Tz 154/2003 (všechna rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná z <http://www.nsoud.cz>). Uvedl, že nárok státu na zaplacení daně a cla není považován za nárok na náhradu škody způsobené trestným činem, ale za nárok plynoucí přímo ze zákona. Co se týče námítky nepřezkoumatelnosti, spočívající v tom, že se žalovaný nevypořádal s údajným porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), ani té krajský soud nepřisvědčil. Uvedl, že na odůvodnění rozhodnutí žalovaného je třeba nahlížet v jeho celkovém kontextu. Za nepřezkoumatelnost neoznačil soud konečně ani skutečnost, že v textu odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvádí nesprávná data vzniku celního dluhu; podle mínění krajského soudu se nejedná o natolik intenzivní vadu, aby mohla mít za následek nezákonnost těchto rozhodnutí.

Krajský soud dále nesouhlasil ani s tím, že platební výměry jsou neplatné pro absenci základních náležitostí. S odkazem na § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni vydání platebních výměrů (dále jen „ZSDP“) a na konkrétně citovanou judikaturu Ústavního soudu poukázal na to, že správce daně ve výroku platebních výměrů uvedl jak aplikované hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy, včetně celního zákona. Nebylo nezbytně nutné, aby konkrétní ustanovení zákonů byla opětovně citována ve výroku pod bodem 3, neboť jejich užití vyplývá z výroku jako celku. V přezkoumávaných věcech jsou výroky platebních výměrů určité a srozumitelné a žalobce byl dostatečně informován, podle jakých právních předpisů a v jakém časovém znění bylo postupováno.

Žalobní bod, jehož podstatou bylo tvrzení, že aplikace § 3 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý zákon o DPH“) je vyloučena ustanoveními § 42 a § 43 odst. 2 a 3 tohoto zákona, shledal krajský soud jako nedostatečně vyargumentovaný, a nesplňující tedy podmínky § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Fakticky tak nebylo možné takovou argumentaci věcně posoudit. Závěrem krajský soud již jen upřesnil, že ustanovení § 42 a § 43 odst. 2 a 3 starého zákona o DPH jsou *lex specialis* vůči § 3 odst. 1 tohoto zákona.

Další série žalobních námitek se vztahovala k problematice dlužnické solidarity. S odkazem na § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona krajský soud konstatoval, že pro vyměření dluhu není rozhodné, zda vedle žalobce přicházejí v úvahu i další solidární dlužníci, neboť správce daně si může sám zvolit, po kterém z nich bude úhradu celního dluhu vymáhat. Odpovědnost žalobce za vzniklý celní dluh vyplývá ze spáchání úmyslného trestného činu

podle § 148 trestního zákona, kdy účast na nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu představovala navíc i závažné porušení povinností celníka.

Krajský soud konečně, v souvislosti s namítanými vadami dokazování, připomněl, že je vázán odsuzujícími trestními rozsudky (§ 52 odst. 2 s. ř. s. a § 28 ZSDP) v tom, že byl spáchán trestný čin a kým. V konkrétním případě jde o to, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatněném nároku. Krajský soud připustil, že skutková podstata trestného činu podle § 148 trestního zákona je sice jiná než skutková podstata správního deliktu podle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, nicméně naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu je pro celní řízení významnou okolností. Není proto na závadu, pokud žalovaný do odůvodnění svých rozhodnutí převzal nejen závěry uvedené ve výrocích, ale i v odůvodněních trestních rozsudků; rozhodnutí žalovaného jsou přitom postavena převážně na důkazech provedených přímo v daňovém řízení, které vedou ke shodným skutkovým závěrům jako trestní rozsudky, týkající se stejného jednání. Ke vzájemnému vztahu rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 a trestních rozsudků krajský soud uvedl, že žalovaný logickým a přezkoumatelným způsobem odůvodnil nejen to, proč z tohoto důkazu nevycházel, ale také okolnosti, za nichž prvně jmenovaný důkaz vznikl. S odkazem na čl. 40 Listiny krajský soud připomněl, že žalovaný rozhodoval v době, kdy byly uvedené trestní rozsudky již pravomocné. Dále uvedl, že protokol o ústním jednání (jehož obsahu se žalobce dovolával) je sice veřejnou listinou, ale samotný obsah výpovědi žalobce nepoživá presumpce správnosti, a tudíž má být, jako jeden z důkazů, hodnocen v kontextu s důkazy dalšími. Dodal, že není na místě opakovaně provádět žalobcem navrhované důkazy, a poučil účastníky, že při jednání o žalobě není správní spis důkazem, ale jen pouhým obrazem správního řízení. Za výše popsaného stavu věci tedy krajský soud žaloby jako nedůvodné zamítl.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, mířící do výroků II. a III., a odkazující na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především uvádí, že není sporu o tom, že byl pravomocně odsouzen za spáchání trestných činů uvedených v obžalobě a že mu byl uložen nepodmíněný trest odnětí svobody. Není však rovněž sporu o tom, že stěžovatel vinu za jejich spáchání nikdy neuznal, protože přímé důkazy proti jeho osobě neexistovaly a nepřímé důkazy netvořily uzavřený logický řetězec. Pravomocné odsouzení proto nezakládá správním orgánům a krajskému soudu oprávnění vykládat dotčené právní předpisy extenzivně a v neprospěch stěžovatele.

V další části kasační stížnosti se stěžovatel v první řadě dovolává kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., který naplňuje tvrzením, že správní orgány postupovaly nezákonně při vyřízení námítky podjatosti a že pro tuto vadu řízení měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. V této souvislosti vytýká stěžovatel krajskému soudu, že pouze převzal odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a proto nebylo na jisto postaveno, zda o stěžovatelově věci nerozhodovali podjatí pracovníci. Právní hodnocení krajského soudu nemá ani po formální, ani po materiální stránce oporu v § 77 daňového řádu, ve spojení s § 91 daňového řádu, v § 21 a § 26 ZSDP, ani v recentní judikatuře. Nesprávný a zároveň nepřezkoumatelný je především závěr, že námitka podjatosti byla uplatněna opožděně. Daňový řád ani ZSDP nestanoví lhůty, v nichž by podjatost musela být namítána, což úzce souvisí s tím, že daňový subjekt není předem poučován o jméně oprávněné úřední osoby, a tedy mu není ani stanovena lhůta, v níž lze podjatost namítat. Stěžovatel se domnívá, že podjatost lze namítat v jakékoli fázi daňového řízení, tedy *ex post* nebo i do budoucna, ve vztahu ke všem pracovníkům, kteří budou v jakékoli fázi řízení na rozhodování participovat; podstatný přitom je okamžik, kdy se daňový

pokračování

subjekt o podílu podjaté osoby na rozhodování dozví. Těmito okamžiky bylo v daném případě vydání platebních výměrů a odvolacích rozhodnutí. Stěžovatel je tak přesvědčen, že žádnou lhůtu nezmeškal a že mu nelze klást k tíži, že správce daně a žalovaný v rozporu se zákonem nevyvodili z jeho podnětu zákonem předvídané důsledky. Uznává sice, že jím podaná námitka podjatosti nebyla dostatečně konkrétní, přesto trvá na tom, že označení konkrétní osoby a uvedení důvodu podjatosti k zahájení řízení o podjatosti nutné není. Žalovaný zatížil řízení vadou, pokud stěžovatele nevyzval podle § 77 daňového řádu, ve spojení s § 74 tohoto zákona, k odstranění vad podání, a dokonce ani krajský soud se otázkou, vůči komu měla výhrada podjatosti směřovat a v čem měla spočívat, nezabýval. Závěr soudu o této žalobní námitce je proto nejen předčasný, ale také nepřezkoumatelný. Stěžovatel dodává, že krajský soud a žalovaný by byli oprávněni k námitce podjatosti nepřihlížet pouze za situace, kdy by stěžovatel na výzvu své vadné podání nedoplnil. Při vědomí mezi přezkumu ve správním soudnictví jmenuje stěžovatel několik osob, které, podle jeho názoru, nebyly ve věci nezaujaté a v jejichž případě nebyla námitka podjatosti uplatněna opožděně (Ing. Š., JUDr. P. a Ing. K.). V podezření na podjatost se stěžovatel utvrdil poté, co žalovaný podal v jiné, ale skutkové a právně totožné věci (vedené zdejší soudem pod sp. zn. 2 Afs 92/2012), kasační stížnost, v níž přiznal, že stěžovatelův případ nebyl posuzován jednotlivě. Všech bezmála 400 rozhodnutí bylo nejen navzájem kopírováno a aktualizováno, ale k jejich vydávání docházelo po delší časový úsek, přestože byly stěžovateli doručeny téhož dne. Tento postup hodnotí stěžovatel jako šikanózní, s cílem vyloučit či alespoň ztížit podmínky pro uplatnění jeho procesní obrany. Má rovněž za to, že úvaha o (ne)podjatosti měla mít formu rozhodnutí vydaného dle § 77 odst. 7 daňového řádu. Nezákonost rozhodnutí žalovaného se tedy dá shrnout tak, že není na jisto postaveno, zda o stěžovatelově věci nerozhodovala podjatá osoba. Krajský soud se mylí, pokud v napadeném rozsudku připouští, aby bylo s podnětem stěžovatele nakládáno jako s běžnou odvolací námitkou; tento přístup rovněž ilustruje, že žalobní námitku o vadě řízení před správními orgány nesprávně uchopil jako „odvolací námitku podjatosti“. Odvolací námitkou však může být podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu [dříve podle § 48 odst. 4 písm. d) ZSDP] pouze tvrzený rozpor se zákonem nebo nedostatek (zjišťování) skutkového stavu věci. Námitkou podjatosti se zahajuje samostatné správní řízení *sui genesis* a jeho výsledkem je samostatné rozhodnutí nadřízeného správce daně. Z logiky věci musí toto rozhodnutí předcházet rozhodnutí o věci samé, tedy musí být učiněno před nabytím právní moci rozhodnutí o odvolání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008, který se týkal prakticky totožné úpravy podjatosti podle § 26 ZSDP).

Stěžovatel v kasační stížnosti brojí rovněž proti způsobu, jakým krajský soud naložil s namítaným porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Souhlasí se závěrem, že při posuzování této námitky je třeba vyjít z kontextu celého rozhodnutí žalovaného, nicméně vyjadřuje přesvědčení, že pokud v řízení nebylo postupováno v souladu se zákonem [viz v podrobnostech výše popsání porušení § 74, § 77 a § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu], má to na poli ústavního práva nutně za následek porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Rozsudek krajského soudu je proto v této části nezákonný.

Dále má stěžovatel za to, že rozsudek krajského soudu je stran žalobní námitky prekluze práva vyměřit celní dluh dílem nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, dílem pro nedostatek důvodů. Krajský soud se k danému žalobnímu bodu vyjádřil alternativně a opřel se jednak o § 268 odst. 4 celního zákona, jednak o § 268 odst. 2 a 3 téhož zákona, přestože se obě ustanovení vzájemně vylučují. Dvojitá argumentace navíc naznačuje, že krajský soud nemá jasno, ze kterého ustanovení by měl vyjít, a proto je jeho rozsudek nejen vnitřně rozporný, nepřesvědčivý a nereflektující závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, ale staví stěžovatele do situace, kdy musí polemizovat s více právními

názory na tutéž otázku. Stěžovatel v této souvislosti postrádá rovněž náležité vypořádání žalobního bodu, dle kterého je nutno aplikovat zásadu *in dubio mitius*, pokud jde o výklad § 268 odst. 3 a 4 celního zákona. Jinou vadu řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dále zakládá fakt, že krajský soud otázku prekluze posuzoval podle jiného ustanovení celního zákona než žalovaný; takový postup nemá v žádném právním předpisu oporu a má za následek popření kasačního principu, na němž je správní soudnictví vystavěno. Krajský soud vyslovil právní názor předčasně, neboť příslušel na prvním místě žalovanému; v důsledku toho odňal stěžovateli jednu instanci soudního přezkumu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 As 20/2003 - 64, či nález Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/1999). Krajský soud proto měl, namísto nahrazení nesprávných závěrů závěry vlastními, rozhodnutí žalovaného zrušit. Jinou vadu řízení, související s námitkou prekluze práva vyměřit celní dluh, spatřuje stěžovatel také v tom, že ač nebyl skutkový stav správním orgánem zjištěn řádně, návrhy na doplnění dokazování neakceptovali ani žalovaný, ani krajský soud. Jednalo se jmenovitě o navržený důkaz svědeckou výpovědí pana Z. Krajský soud při jednání tento návrh usnesením zamítl a omezil se na konstatování, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Stěžovatel nicméně trvá na tom, že se jednalo o důkaz zásadní, který vyvrací obsahy jiných svědeckých výpovědí, o které se opírá žalovaný. Odmítnutí tohoto důkazu je o to závažnější, že skutkový stav zjištěný žalovaným a jednotlivé důkazy, o které se žalovaný v této věci opírá, se týkaly jiné věci, na rozdíl od důkazu krajským soudem odmítnutého.

Stěžovatel dále připomíná, že předmětem sporu mezi ním a žalovaným byla také povaha úkonů, které měly založit běh nové prekluzivní lhůty. Všechny tyto úkony byly učiněny v době, kdy ustanovení celního zákona již nebyla součástí právního řádu (tj. po 30. 4. 2004). To sice neznamená, že by tyto úkony nebylo možné učinit, ale účinky na běh prekluzivní lhůty jim přiznat nelze. Na tuto argumentaci však krajský soud nijak nereagoval. Nepřezkoumatelné jsou i závěry krajského soudu o charakteru těchto úkonů a jejich schopnosti přetrhnout běh prekluzivní lhůty. S odkazem na četnou judikaturu zdejšího soudu stěžovatel namítá, že běh prekluzivní lhůty nemůže přerušit jen běžný úkon správce daně; dokud není postaveno na jisto, zda mohl mít procesní úkon správce daně učiněný po 1. 5. 2004 účinky předpokládané § 268 odst. 3 celního zákona, jsou úvahy o (ne)uplynutí prekluzivní lhůty minimálně předčasné. Krajský soud rezignoval rovněž na vypořádání žalobní námitky, podle níž nemá postup žalovaného, který vede daňové řízení již 7 let, oporu v zákoně. Lhůta pro vyměření daně nemůže být bezbřehá (tj. delší než je objektivní desetiletá lhůta), a to ani tehdy, pokud by daňová povinnost svědčila stěžovateli s ohledem na pravomocný odsuzující trestní rozsudek. Tato pomínutá žalobní námitka nabývá na významu i v souvislosti s názorem krajského soudu, že k vyměření daně by postačovalo, aby jednání dlužníka mělo „*znaky trestného činu*“, z čehož plyne, že správce daně nemusel čekat na vydání odsuzujícího rozsudku a že disponoval dostatečnou časovou rezervou k doměření celního dluhu. Stěžovatel podezívá krajský soud, že kryje nečinnost žalovaného nepřípustně extenzivním výkladem § 268 odst. 4 celního zákona (viz dále). Nepřezkoumatelnost a věcnou nesprávnost spatřuje i ve způsobu, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou, že úkony celních orgánů, které měly přetrhnout běh prekluzivní lhůty, nebyly učiněny v řízení o této dani. Namítá, že měl-li být úkon společný pro více řízení, měla z něj tato okolnost vyplývat; v opačném případě má účinky vždy jen v tom řízení, v němž byl učiněn; žalovaný nadto ve svém rozhodnutí směšuje pojmy „*daňové řízení*“ a „*daňový spis*“, ačkoli jde o dva odlišné instituty. Krajský soud se potom ve svém rozsudku omezil na konstatování, že sporné úkony byly učiněny v nyní projednávané věci, ale nebyl již schopen identifikovat ten který právní úkon nebo jeho část. Navíc závěr, zda dané úkony byly provedeny v řízení o této dani, je dovozován z úkonů z jiných.

pokračování

Nepřezkoumatelné jsou také závěry krajského soudu o dostatečném zjištění skutkového stavu věci a zákonnosti provedeného dokazování; ani v tomto případě není totiž zřejmé, na základě čeho k nim krajský soud došel. Stěžovatel usiloval o pozitivní výčet i jiných podkladů pro rozhodnutí správce daně a žalovaného, než jen odsuzujících trestních rozsudků; toho se mu však ze strany žalovaného ani krajského soudu nedostalo. V důsledku toho je stěžovateli znemožněno namítat nezákonnost či neúčinnost provedených důkazů. Nedostatečným odůvodněním zatížil krajský soud svůj rozsudek shodnou vadou jako žalovaný své rozhodnutí, a tím porušil nejen § 54 s. ř. s., ale zasáhl i do práva stěžovatele na spravedlivý proces (čl. 36 Listiny).

V další části kasační stížnosti stěžovatel namítá věcnou nesprávnost rozsudku krajského soudu. Stěžovatel se vrací ke sporné aplikaci § 268 odst. 2, 3 a 4 celního zákona, kdy uznává, že pro posouzení vzniku, změny nebo zániku (a taktéž vymezení počátku a konce lhůty k vyměření a předepsání) cla a daně bylo třeba vycházet z právních předpisů účinných ke dni vzniku celního dluhu. Celní zákon, ve znění účinném od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002, úpravu prekluzivních lhůt neobsahoval, a proto byla mezera v zákoně překlenuta judikaturou Nejvyššího správního soudu. Teprve po novele, provedené zákonem č. 1/2002 Sb., byl do celního zákona vložen § 268, v rámci kterého zákonodárce upravil jak subjektivní, tak objektivní lhůtu k vyměření cla, včetně možnosti jejího prodloužení. Následným přijetím § 268 odst. 4 celního zákona byla vyloučena z dosahu prekluze množina všech daňových dlužníků, jimž vznikl celní dluh v důsledku trestné činnosti; tyto celní dluhy tedy lze vyměřit kdykoli, což koliduje s principem právní jistoty a rovnosti celních dlužníků. Stěžovatel v zásadě souhlasí s tím, aby byl na jeho věc aplikován § 268 odst. 4 celního zákona (namísto § 268 odst. 2 a 3 téhož zákona), avšak nesouhlasí s tím, že se výluka týká i objektivní desetileté prekluzivní lhůty. Krajský soud proto nedostal povinnosti vykládat právo ústavně konformním způsobem a při existenci dvou různých výkladů upřednostnit ten, který je pro daňový subjekt příznivější (zásada *in dubio mitius*). Pokud *ex lege* nelze aplikovat lhůtu podle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, je nutno za použití *analogie iuris* posuzovat lhůtu v intencích zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (v případě celních dluhů vzniklých v roce 2003), anebo podle § 47 ZSDP (v případě celních dluhů vzniklých v roce 2004); obdobné závěry zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž s právním názorem (vysloveným krajským soudem *ad eventum*), že neuplynula ani subjektivní tříletá prekluzivní lhůta podle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, neboť byla přerušována úkony správce daně. Stěžovatel opakuje, že úkony, které bere krajský soud a žalovaný v úvahu, nejsou způsobilé dosáhnout těchto účinků; navíc bez rozlišení, které úkony jsou jen vyhledávací nebo jsou pouze součástí jiného úkonu. Nadto se nejednalo o úkony učiněné správcem daně v tomto daňovém řízení, ale v řízení jiném. K jednotlivým úkonům stěžovatel uvádí, že v oznámení ze dne 26. 10. 2009 o provedení důkazu mu nebyla ukládána žádná povinnost a navíc stěžovatel byl první, kdo měl tento důkaz k dispozici (tedy nejednalo se z jeho pohledu o nová zjištění). Totéž platí také o sdělení o zahájení řízení, jehož smyslem je pouze, jak uznal i krajský soud, informovat daňový subjekt o aktivitě správce daně. Stejně tak nemůže být úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty protokol z vazební věznice ze dne 7. 1. 2005, kam se dostavil za stěžovatelem pracovník správce daně, aby mu položil dva dotazy; protokol představuje pouze záznam o položení těchto otázek. Uvedené platí i o výzvě k účasti na ústním jednání. Stěžovatel nad rámec výše uvedeného připomíná, že tyto úkony musí probíhat v režimu daňového řízení (daňové kontroly), přičemž pouze zahájení řízení (kontroly) má účinky ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona či § 47 odst. 2 ZSDP. V závěru navrhuje stěžovatel zdejšímu soudu, aby položil Soudnímu dvoru

Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) předběžnou otázku, pokud si ohledně výkladu § 268 a jeho slučitelnosti s Celním kodexem nebude jist.

Stěžovatel namítá i to, že krajský soud a žalovaný ponechali zcela bez povšimnutí, že § 268 odst. 1 celního zákona upravuje dvě lhůty, které jsou vzájemně podmíněné. Jde o lhůtu k zapsání celního dluhu do evidence na straně jedné, a lhůtu k vyměření cla na straně druhé. Současně platí, že podmínkou pro vyměření celního dluhu je okolnost, že o tomto vyměření byl celní dlužník zpraven. Stěžovatel od celních orgánů i krajského soudu očekával jednoznačnou odpověď na otázku, kdy bylo clo zapsáno do evidence, čehož se nedočkal. Pokud k vyměření celního dluhu postačovalo, aby jednání dlužníka mělo *znaky trestného činu*, měl být celní dluh zapsán do evidence již v okamžiku, kdy bylo jasné, že jednání stěžovatele tyto znaky má. Jelikož však stěžovateli není datum zápisu celního dluhu do evidence známo, nemůže posoudit ani to, zda byl vyměřen bezodkladně. Jako podstatnou vyzdvihuje skutečnost, že se celní dluh z nezákonného dovozu pohonných hmot vztahuje ke každému jednotlivému dovozu. Zdůrazňuje, že je-li solidárním dlužníkem, existuje tu jeden dluh, za něj odpovídá společně a nerozdílně více dlužníků; stěžovatel však disponuje informacemi, že ostatním celním dlužníkům byl celní dluh vyměřen dříve než jemu, z čehož plyne, že nebyl vyměřen současně, ale opakovaně a postupně. I z tohoto důvodu se stěžovateli jeví závěr krajského soudu, že právo správce daně a žalovaného vyměřit stěžovateli celní dluh neprekluovalo, jako předčasné.

Závěrem kasační stížnosti namítá stěžovatel formální vady odvolacích rozhodnutí. Není v nich srozumitelně podáno, podle jakých právních předpisů celní ředitelství při vyměření cla rozhodovalo. V reakci na konstatovanou neopodstatněnost shodné žalobní námítky upřesňuje, že nebrojil proti absenci konkrétních paragrafů, ale proti absenci vymezení účinného a platného znění zákonů. Odkaz krajského soudu na usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/2001, a ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/2001, považuje stěžovatel za nepřiléhavý, neboť tato usnesení dopadají na „*prosté platební výměry*“, které neobsahovaly odůvodnění, ale přílohu [rozpis základu daně a daně (penále)]; o ty však v přezkoumávaném případě nešlo. Nelze proto dovozovat, že by výrok rozhodnutí zahrnoval i jeho odůvodnění (to ostatně neodpovídá ani ZSDP a daňovému řádu, které mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí striktně rozlišují). Stejně tak platí, že výrok rozhodnutí a jeho odůvodnění musí vzájemně korespondovat. Z výrokových vět rozhodnutí správce daně vyplývá, že clo, DPH i spotřební daň byly stěžovateli vyměřeny podle právních předpisů účinných k okamžiku vzniku celního dluhu. Ze záhlaví platebního výměru však vyplývá, že bylo postupováno podle právních předpisů účinných ke dni vydání platebního výměru (respektive „*ve znění pozdějších předpisů*“). Světlo do této nesrozumitelnosti nepřinesly ani výroky odvolacích rozhodnutí, která operuje buď s dovětkem „*ve znění pozdějších předpisů*“, nebo „*ke dni vzniku celního dluhu*“ (aniž by však toto datum uváděly konkrétně). Nadto není odůvodnění těchto rozhodnutí v souladu s jejich výrokem; zatímco z výroku je možné nabýt dojem, že spotřební daň byla vyměřena podle zákona č. 357/1997 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu [pozn.: stěžovatel má zřejmě na mysli zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních], z odůvodnění vyplývá, že byla vyměřena podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, tj. ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí. Názor krajského soudu, že výroky rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou souladné, určité a srozumitelné, proto podle mínění stěžovatele neobstojí.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak všechna rozhodnutí původního žalovaného, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

Žalovaný ke kasační stížnosti úvodem připomněl, že se jedná o již několikátou kasační stížnost, podanou v sérii skutkově a právně podobných řízení, navíc po obsahové stránce shodnou s žalobními body. Ty lze shrnout v zásadě do tří okruhů: posouzení námitek podjatosti, prekluze a skutkových zjištění v dané věci. Ke všem těmto otázkám se žalovaný již opakovaně vyjadřoval ať již v tomto řízení, či v řízeních evidovaných například pod sp. zn. 2 Afs 7/2013, 2 Afs 8/2013, 2 Afs 9/2013 či 2 Afs 10/2013. Nad rámec těchto vyjádření žalovaný pouze rekapituluje, že stěžovatel námitku podjatosti uplatnil teprve v odvolacím řízení (tedy nikoli v okamžiku, kdy se o ní dozvěděl, jak to požaduje § 77 odst. 2 daňového řádu); navíc v ní nebyly konkretizovány žádné osoby, ani specifikovány důvody podjatosti, přičemž jména osob, které měly jeho věc rozhodovat, mu ještě nemohla být známa. Žalovaný popírá, že by stěžovatelem označené osoby byly jeho dřívějšími kolegy či nadřízenými, nebo že by se v některém stupni podílely na rozhodování či ke stěžovateli měly osobní vazby. Připustil pouze, že JUDr. Pospíšil zastupoval Celní úřad Břeclav jako poškozeného v trestním řízení proti stěžovateli. Dále žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že by clo a daně byly vyměřeny pouze stěžovateli. K otázce prekluze práva vyměřit celní dluh uvedl, že při aplikaci § 268 celního zákona je nutno postupovat v posloupnosti. Pokud tedy správce daně měl za to, že byly splněny zákonné podmínky stanovené v § 268 odst. 3 celního zákona, tedy že sice uplynula tříletá lhůta stanovená v § 268 odst. 2 celního zákona k zapsání částky cla do evidence, ale vůči stěžovateli byl v jejím rámci učiněn úkon směřující k vyměření cla, přičemž zároveň nebyla překročena desetiletá lhůta, měl aplikovat § 268 odst. 3 celního zákona. Tento postup má přednost i za předpokladu, že by byly splněny podmínky pro aplikaci § 268 odst. 4 celního zákona; zde se žalovaný opírá o rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236. Napadený rozsudek je nicméně nutno interpretovat tak, že subjektivní prekluzivní lhůta neuplynula, přičemž se soud jasně vyjádřil i k prekluzivní lhůtě objektivní. Tento závěr je pro stěžovatele podstatný, ale přitom je nezpochybnitelný a plně přezkoumatelný, neuvádí ho v omyl a nemůže být interpretován jinak. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že ustanovení § 268 odst. 2 a 3 celního zákona pozbylo platnosti v den, kdy v České republice začal platit celní kodex. V rozhodnutí správce daně i odvolacího orgánu je uvedeno nejen to, podle jakého právního předpisu bylo rozhodováno, ale také to, v jakém platném a účinném znění byl právní předpis aplikován. Žalovaný znovu připomněl, že prekluze je otázkou hmotněprávní, a tedy při jejím posouzení postupují celní orgány podle právní úpravy platné a účinné v době vzniku celního dluhu. Všechny úkony, na základě nichž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, byly dostatečně popsány a stanovená objektivní lhůta byla dodržena. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Před vlastním meritorním posouzením kasační stížnosti je nutno uvést, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zanikla ke dni 1. 1. 2013 stávající celní ředitelství [§ 81 odst. 1 tohoto zákona]. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 stalo jejich nástupcem Generální ředitelství cel, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno (§ 69 s. ř. s., § 120 s. ř. s.). Co se týče působnosti Celního úřadu Břeclav, tu nově vykonává Celní úřad pro Jihomoravský kraj [§ 6 odst. 1 písm. k) tohoto zákona].

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Podstatnou část kasační stížnosti tvoří námitky nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí, respektive existence jiných vad řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud nejprve v nejobecnější rovině uvádí, že se problematikou nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí zabýval v řadě svých dřívějších rozhodnutí (například rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). V těchto rozhodnutích vyložil, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit také tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 As 94/2007 - 107). Co se týče nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů, v těchto případech se jedná o nedostatek důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve touto otázkou, neboť zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu však platí, že pokud by nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku měla jen dílčí povahu, nic nebrání kasačnímu soudu, aby se z důvodu hospodárnosti řízení alespoň stručně vyslovil k důvodnosti kasačních námitek pojících se k těm částem odůvodnění, jež nepřezkoumatelností postiženy nebyly.

Pokud jde o otázku dostatečnosti odůvodnění, je vhodné zmínit závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, dle kterého „[p]řestože je třeba na povinnost dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ Obdobně se z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...) Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“

Je také nutno upozornit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54); zároveň však platí, že zdejší soud není vázán důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 4 s. ř. s., je-li rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

Co se týče námitek nepřezkoumatelnosti *in concreto*, stěžovatel nejprve zmiňuje (ač poměrně neurčitě) nepřezkoumatelnost závěru krajského soudu, že námitka podjatosti

pokračování

byla stěžovatelem vznesena opožděně, a proto o ní žalovaný ani nemohl rozhodnout v režimu § 77 daňového řádu. Z odstavců [75] až [80] napadeného rozsudku je nicméně patrné, že otázce včasnosti či opožděnosti námítky podjatosti věnoval krajský soud dostatečnou pozornost a účastníkům řízení v návaznosti na tuto otázku srozumitelně podal, proč s námítkou podjatosti, uplatněnou až po vydání platebních výměrů, nemohly celní orgány naložit ve smyslu § 77 daňového řádu. Nepřezkoumatelnost má dále spočívat v tom, že krajský soud a žalovaný rezignovali na zjištění, vůči kterým pracovníkům žalovaného a správce daně měla výhrada podjatosti mířit a v čem měla spočívat. Krajský soud v bodech [78] a [80] napadeného rozsudku skutečně připustil, že z obsahu námítky podjatosti není zřejmé, které úřední osoby mají být podjaty a z jakého důvodu, a dále, že mj. právě vytykána neurčitá formulace námítky podjatosti opravňovala žalovaného naložit s ní jako s běžnou odvolací námítkou. Fakt, že stěžovatel označuje sice tuto pasáž napadeného rozsudku za nepřezkoumatelnou, ale současně věcně polemizuje se závěry, které zde krajský soud vyslovil, ovšem jasně implikuje, že se ve skutečnosti jedná o nesouhlas stěžovatele s postojem, který krajský soud vůči namítaným vadám řízení před žalovaným zaujal. Stěžovateli je tedy srozumitelné, jak krajský soud o této otázce uvážil (nejde tedy o případ nepřezkoumatelnosti), ale namítá vadu řízení před žalovaným, pro níž měl krajský soud správní rozhodnutí zrušit. Posouzení důvodnosti takové námítky [podřaditelné pod kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], bude Nejvyšším správním soudem provedeno samostatně, v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledává zdejší soud ani v tom, že krajský soud sice otázku prekluze práva vyměřit stěžovateli celní dluh posuzoval podle § 268 odst. 4 celního zákona, který (podle mínění stěžovatele) vylučuje souběžnou aplikaci § 268 odst. 2 a 3 tohoto zákona, přesto však vyslovil „alternativní závěr“, že ani ve smyslu naposledy uvedeného ustanovení by právo žalovaného a správce daně vyměřit stěžovateli celní dluh zaniknout nemohlo. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podstatné je, zda lze v napadeném rozsudku bez obtíží vysledovat *ratio decidendi*, tedy nosný rozhodovací důvod. Je-li bez pochybností patrné, které ustanovení celního zákona pojal krajský soud v souzené věci za klíčové (§ 268 odst. 4 celního zákona) a proč, není na závadu, doplní-li nad jeho rámec také úvahy, které mají v celkovém kontextu pouze doplňující význam. Odůvodnění napadeného rozsudku v bodech [63] až [74] tak je očividným projevem snahy krajského soudu komplexně se vypořádat se všemi aspekty veškeré dosavadní argumentace, bez ohledu na to, který z účastníků ji v průběhu správního či soudního řízení přednesl.

Stěžovatel vznáší námítku nepřezkoumatelnosti, respektive existence jiné vady řízení před krajským soudem, i z toho důvodu, že krajský soud v napadeném rozsudku prezentoval názor odlišný od právního názoru celních orgánů, čímž měl stěžovatele fakticky připravit o přezkum v jedné instanci. Jak již bylo uvedeno v předchozím odstavci, jediná odlišnost v právních názorech krajského soudu a žalovaného tkívá v tom, že žalovaný posuzoval běh prekluzivní lhůty dle § 268 odst. 2 celního zákona, zatímco krajský soud podle § 268 odst. 4 téhož předpisu; přitom oba došli k témuž závěru, že právo vyměřit celní dluh nepřekludovalo. Tato soudem učiněná korekce právního názoru celních orgánů do hmotněprávní sféry stěžovatele nijak nezasahuje (nebot' potvrzuje závěr žalovaného a správce daně, že k prekluzi práva vyměřit fiskální dluh nedošlo), a tudíž by nemělo smysl, aby krajský soud napadená rozhodnutí jen z tohoto důvodu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, kde by žalovaný toliko opravil ustanovení zákona, dle něhož je třeba postupovat. Tímto postupem nedošlo ani k porušení zákazu překvapivosti soudních rozhodnutí; s ohledem na množství správních rozhodnutí, žalob a rozsudků, v nichž krajský soud již před rozhodováním nyní přezkoumávané věci zaujal k aplikaci jednotlivých odstavců § 268 celního zákona na případ stěžovatele

jednoznačný postoj, rozhodně nejde o zcela neočekávaný výklad, jak stěžovatel tvrdí (srov. například rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007 - 43, který se sice netýkal přímo věci nyní posuzované, nicméně týchž účastníků ve věci skutkově a právně prakticky totožné – již zde krajský soud upozornil na nutnost aplikace § 268 odst. 4 celního zákona). Namítanému upření možnosti zaujmout k takto podanému výkladu zákona stanovisko, respektive ztížení procesní pozice stěžovatele tím, že musel v kasační stížnosti přednést dvojí argumentaci, proto nelze přisvědčit. Ze stejného důvodu nemá opodstatnění ani odkaz stěžovatele na náleze Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/1999.

Na jinou vadu řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] upozorňuje stěžovatel rovněž v souvislosti s důkazy, jejichž provedení v řízení před krajským soudem navrhl, avšak soud je bez náležitého odůvodnění usnesením odmítl; jednalo se o výpověď svědka Z., spisy celních orgánů, protokoly ze dne 3. 2. 2007, č. j. 24/01-0134-34-2 („*Výsledek použití chemické nástrabové techniky*“), a ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09/06-0211-021, a rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4. K těmto důkazům zdejší soud předně uvádí, že není zcela zřejmé, jaké usnesení má stěžovatel na mysli, neboť obsah předloženého soudního spisu nasvědčuje tomu, že věc byla rozhodnuta bez nařízeného jednání (k takovému postupu ostatně vyjádřili účastníci řízení konkludentní souhlas; viz poučení krajského soudu ze dne 3. 5. 2012, č. j. 31 Af 136/2011 - 50, založené na čl. 24 spisu krajského soudu). Co se dále těchto navržených důkazů týče, krajský soud k nim v bodech [99] až [111] rozsudku vyjádřil naprosto vyčerpávajícím způsobem a mj. stěžovatele poučil o vázanosti správce daně trestními rozsudky (viz § 28 ZSDP a § 99 daňového řádu) a o tom, že správní spis není důkazem, ale jen obrazem a výsledkem správního řízení. Rozhodnutím ředitele Generálního ředitelství cel se potom krajský soud zabýval v bodu [108] a v bodu [109] aproboval rovněž způsob, jakým se celní orgány obou stupňů vypořádaly s výše zmíněnými protokoly. I v tomto případě formulace stížnostní námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naznačuje, že skutečnosti, které ji mají naplnit, fakticky odpovídají důvodu jinému [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; tímto způsobem proto bude s touto námitkou také posléze naloženo.

Jako soudem naprosto opomenutý označuje stěžovatel žalobní bod, v němž namítal, že procesní úkony učiněné po 30. 4. 2004 vůbec nemohly mít z povahy věci za následek přetržení prekluzivní lhůty, a to tím spíše, že nebyly učiněny v řízení o této dani. Dlužno uznat, že tato část odůvodnění napadeného rozsudku je poměrně stručná a předpokládá, že se účastníci řízení aktivně seznámí s ustálenou judikaturou, kterou krajský soud cituje (například v souvislosti se závěrem, že úprava počátku, běhu a uplynutí prekluzivní lhůty je úpravou hmotněprávní a odvíjí se od právní úpravy v té době účinné; viz body [53] až [62] odůvodnění napadeného rozsudku). V těchto intencích (tedy s odkazem na ustálenou judikaturu) krajský soud výslovně shora zmiňovanou námitku stěžovatele vypořádal, a to v bodě [54] odůvodnění. Na tomto místě lze opětovně odkázat na již zmiňované rozsudky zdejšího soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, a ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, z nichž vyplývá, že povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno. Klíčovou otázkou tedy opět je, zda lze v napadeném rozsudku (ve vztahu k předmětné námitce) bez obtíží vysledovat nosný rozhodovací důvod krajského soudu, a to podle mínění zdejšího soudu možné je. Co se týče údajně opomenuté žalobní námitky, že podkladem rozhodnutí byly také důkazy, které nebyly provedeny v tomto daňovém řízení, k té se krajský soud vyjádřil v bodu [69] odůvodnění.

Obdobně měl krajský soud rezignovat i na řádné vypořádání namítané délky daňového řízení, které trvalo bezmála 7 let. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud pouze v bodě [73] odůvodnění poukázal na § 268 odst. 3 celního zákona a v něm upravenou maximální

pokračování

(tj. objektivní) desetiletou lhůtu, v níž lze celní dluh vyměřit (a v jejímž rámci lze tříletou subjektivní lhůtu rozběhnout i opakovaně), ale již se nevyjádřil k případné limitaci prekluzivní lhůty podle § 268 odst. 4 celního zákona. To je však částečně zapříčiněno i způsobem, jakým byly formulovány žalobní body. Nelze totiž přehlédnout, že žalobce v žalobě výslovně namítal pouze to, že bezbřehá nemůže být tříletá prekluzivní lhůta podle § 268 odst. 2 celního zákona [viz strana 3 písm. b) žaloby], jakkoli z dřívějších rozsudků v jiných, prakticky identických, věcech (viz již zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007 - 43) musel rozumně předpokládat, že krajský soud bude při svém rozhodování i v nyní posuzovaných věcech s největší pravděpodobností vycházet opět z ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona. Jestliže tedy krajský soud dospěl k závěru, že lhůty uvedené v § 268 odst. 2 a 3 celního zákona na souzenou věc nedopadají (pro aplikaci § 268 odst. 4 celního zákona) a současně opomněl odpovědět na otázku, zda i v případech předpokládaných v § 268 odst. 4 celního zákona má existovat časový limit, v němž lze celní dluh vyměřit či doměřit, nejedná se o natolik závažný nedostatek, který by nebylo možné v řízení o kasační stížnosti napravit, aniž by tím utrpěla procesní práva stěžovatele. To vše s přihlédnutím k tomu, že by zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu jen za účelem precizace právní argumentace nemohlo zvrátit výsledek soudního řízení ve stěžovatelův prospěch.

Stěžovatel v napadeném rozsudku postrádá rovněž závěr ohledně žalobní námitky, poukazující na nezbytnost aplikace právní zásady *in dubio (pro) mitius*. K tomu lze uvést, že aplikace této zásady předpokládá existenci nejméně dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Vzhledem k tomu, že krajský soud nepovažoval ustanovení § 268 celního zákona za nejednoznačné a umožňující vícero výkladů, nenašla uvedená zásada v odůvodnění napadeného rozsudku žádný odraz. Se stěžovatelem lze maximálně souhlasit v tom, že se krajský soud s touto námitkou mohl vypořádat explicitně, nicméně přestože tak neučinil, je z jeho rozhodnutí plně seznatelné, proč v souzeném případě zásadu *in dubio mitius* neaplikoval. Nejvyšší správní soud ostatně ve skutkově a právně totožné věci, vedené pod sp. zn. 2 Afs 54/2012, taktéž neshledal existenci vícero vzájemně si konkurujících právních názorů, a uzavřel, že krajským soudem provedený výklad je nesporný. Z tohoto důvodu se proto jeví rovněž jako neopodstatněná obecně formulovaná námitka stěžovatele, že krajský soud a žalovaný v této věci provedli výklad extenzivní a stěžovateli neprospívající, a to navíc údajně pouze proto, že byl stěžovatel pravomocně odsouzen za trestný čin podle § 148 trestního zákona.

Z obdobných důvodů Nejvyšší správní soud nepřistoupil ani k předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, ve smyslu čl. 267 pododstavce 1 písm. a) Smlouvy o fungování Evropské unie. Ostatně, sám stěžovatel tento svůj podnět formuloval tak, že zdejší soud má položit předběžnou otázku, pakliže „*si nebude jist v otázce výkladu běhu prekluzivní lhůty ve věci stěžovatele*“, respektive souladu právní úpravy obsažené v § 268 odst. 4 celního zákona s celním kodexem. Nejvyšší správní soud totiž žádné pochybnosti ohledně výkladu běhu prekluzivní lhůty v daném případě nemá a důvodem položení předběžné otázky by principiálně nemělo být ani řešení tvrzeného nesouladu mezi vnitrostátním právem a právem EU.

Nejvyšší správní soud proto v návaznosti na výše uvedené uzavírá, že námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku či jiných vad řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nejsou opodstatněné. Z rozsudku krajského soudu jsou patrné pro souzenou věc podstatné argumentační linie a rovněž jsou v něm srozumitelně předestřeny finální konkluze, do nichž úvahy krajského soudu vyústily. Nejvyšší správní soud se přitom neztotožnil se stěžovatelem ani v názoru, že rozsudek krajského soudu je pouhým kompilátem vyjádření žalovaného a příslušných pasáží jeho rozhodnutí; není totiž na závadu,

pokud některé části odůvodnění rozsudku přejímají procesní stanovisko žalovaného, pokud se tak neděje mechanicky a bez ohledu na jim odporující obsah žalobních námitek.

Další část kasační stížnosti představují námitky opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy namítající, 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.*

Tento stížnostní důvod má být naplněn především tím, že žalovaný (a posléze i krajský soud) nesprávně vyhodnotili větu: „*Daňový subjekt má současně za to, že v jeho věci správce daně není nezaujatý.*“; jako prostou odvolací námitku, nikoli jako námitku podjatosti, s níž mělo být naloženo ve smyslu § 77 daňového řádu, ve spojení s § 74 téhož zákona. Stěžovatel má též za to, že odvolací orgán ho měl vést k upřesnění této námítce tak, aby o ní mohlo být věcně rozhodnuto. Nejvyšší správní soud předně souhlasí s názorem stěžovatele, že zjistí-li účastník řízení (zde řízení daňového) kdykoli v průběhu řízení okolnosti, které by mohly být důvodem k pochybnostem o nepodjatosti úředních osob, podílejících se na vedení tohoto řízení (a zejména rozhodování), může takovou námitku vznést bez ohledu na to, v jaké fázi se řízení aktuálně nachází. Podstatným tu vždy bude okamžik, k němuž se účastník řízení o možné podjatosti dozvěděl (§ 77 odst. 2, věta první daňového řádu). Směřuje-li taková námitka proti úředním osobám prvostupňového orgánu až v době, kdy tento orgán již ve věci rozhodl a toto rozhodnutí je napadeno odvoláním, je již pojmově vyloučeno vést v této věci subsidiární řízení podle § 77 daňového řádu. S podaným odvoláním jsou totiž spojeny devolutivní účinky, čehož důsledkem je jak nemožnost prvostupňového orgánu jakkoli zasahovat do dosavadního výsledku řízení (tedy i způsobem poškozujícím účastníka, kdy důvodem by byla ona podjatost), tak i vyhrazení posouzení zákonosti procesního postupu tohoto orgánu (tedy i jeho nepodjatosti) odvolací stoli. Jakékoli samostatné rozhodování o otázce (ne)podjatosti takových osob by bylo jen akademickým výrokem, bez přímého a reálného dopadu do procesních práv účastníka řízení. Krajský soud tedy zcela správně dovedl, že k takové námitce za tohoto stavu věci je nutno přistoupit jako k běžné odvolací námitce, zde napadající procesní postup správce daně v předcházejícím řízení (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 8. 2013, č. j. 2 As 134/2011 - 200, vyjadřující se ke stejné otázce na půdorysu správního řádu).

Celní orgány tedy v dané věci nepochybily, pokud o předmětné námitce podjatosti nevedly řízení dle ustanovení § 77 daňového řádu. Zbývá proto posoudit, zda pro zcela obecnou a prakticky bezobsažnou povahu této námítce měl žalovaný vést stěžovatele k jejímu doplnění, tedy (jak již bylo vyloženo) k doplnění argumentace odvolání. Podle § 112 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud odvolání obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci (tedy typicky neobsahuje některou z povinných náležitostí uvedených v § 112 odst. 1 daňového řádu), vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví mu k tomu přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů. Tato právní úprava je v převažující míře obdobou ustanovení § 82 odst. 2 správního řádu; i v tomto případě se předpokládá, že odvolací orgán učiní vůči odvolateli kroky k doplnění podstatných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 správního řádu). Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 2. 11. 2011, č. j. 5 Ca 298/2008 - 52, publikovaném pod č. 2766/2013 Sb. NSS, vyslovil, ve vztahu k úpravě správního řádu, tak, že: „*správní orgán není povinen vyzývat účastníka k doplnění odvolání ve smyslu § 37 odst. 3 správního řádu z roku 2004, pokud odvolání obsahuje alespoň jeden*

pokračování

projednatelný důvod, a je z něj tedy zřejmé, v čem odvolatel spatřuje rozpor s právními předpisy (§ 82 odst. 2 správního řádu). Takovou povinnost nezakládá správnímu orgánu ani skutečnost, že účastník výslovně označil odvolání jako 'blanketní' a naznačil v něm, že odvolacích důvodů hodlá vznést více.“ Shodný náhled lze, pro prakticky shodnou povahu odvolacího přezkumu ve správním a daňovém řízení, aplikovat i na postup správce daně (žalovaného) při odstraňování vad odvolání, které bylo sice z hlediska povinných náležitostí podle § 112 odst. 1 daňového řádu perfektní, přesto však jedna z dílčích odvolacích námitek (zde zmínka o zaujatosti správce daně) nebyla formulována tak, aby byla plně projednatelná. Pokud byly ostatní námítky bez dalšího meritorně projednatelné, žalovaný nepochybil, jestliže k její konkretizaci stěžovatele nevyzval. Krajský soud proto rozhodl správně, pokud postup žalovaného v tomto ohledu aproboval.

Co se týče samotného vypořádání této námítky žalovaným, zde nelze přehlédnout, že žalovaný ve svém rozhodnutí na tuto námitku nikterak nezareagoval, a to ani ve shodné míře obecnosti a stručnosti, v jaké ji formuloval stěžovatel. Lze tudíž připustit, že v tomto směru není jeho rozhodnutí přezkoumatelné, neboť po správním (daňovém) orgánu lze spravedlivě požadovat, aby v odůvodnění svého rozhodnutí zareagoval na všechny argumenty odvolání. To platí i pro tu část argumentace, která nemůže být v odvolacím řízení meritorně projednána; důvod, pro který takový postup není možný (opožděnost, neurčitost, apod.) by měl být odvolateli sdělen. Při posouzení, zda měl krajský soud pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného zrušit, se nicméně Nejvyšší správní soud řídil konstantní judikaturou, podle níž ke zrušení rozsudku krajského soudu lze přistoupit pouze tehdy, byl-li v řízení před správním orgánem porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Je tak zřejmé, že zákon v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. vyžaduje vyšší intenzitu procesní vady, aby odůvodňovala vyhovění kasační stížnosti. Opačná interpretace, dle které by měl krajský soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu v případě existence jakékoliv, byť sebemenší formální vady, a to bez ohledu na míru jejího potenciálního zásahu do hmotněprávní sféry účastníků řízení, se ocitá v extrémním rozporu s principy spravedlnosti, jehož konkrétním příkladem je přepjatý formalismus v rámci soudního rozhodování (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. III. ÚS 269/99).

Požadovanou intenzitu vada rozhodnutí žalovaného nemá. Jak již bylo vysvětleno výše, žalovaný by, s ohledem na značnou obecnost a nekonkrétnost tvrzení, stěží mohl námitce podjatosti přikládat jakoukoli relevanci, přičemž nebyl povinen stěžovatele vést k jejímu upřesnění. Stěžovateli přesto nic nebránilo uplatnit tuto námitku (nyní již v dostatečně konkretizované podobě) v žalobě; judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na názoru, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, aniž by je všechny nutně musel uplatnit již v odvolacím řízení (viz rozsudek ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62). Ani v žalobě však nebyl stěžovatel schopen konkretizovat, které úřední osoby (resp. kteří „bývalí kolegové“) vůči němu měli postupovat zaujatě; jejich jména uvedl teprve v kasační stížnosti. Tvrzená zaujatost, opět detailněji popsána až v kasační stížnosti, navíc měla spočívat, stručně řečeno, ve vydání čtyř set neindividualizovaných rozhodnutí vůči stěžovateli v jednom dni, který se navíc odlišoval ode dne, kdy byl celní dluh vyměřen jiným solidárním dlužníkům; to, samo o sobě, důvod podjatosti zakládat pojmově nemůže. Vzhledem k tomu, že údajně podjaté úřední osoby stěžovatel bezpečně konkretizoval až v řízení o kasační stížnosti, jde fakticky o uplatnění skutkových novot, které měly (a mohly) být uplatněny již v řízení o žalobě; s ohledem na ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. se zdejší soud poměrem osob vyjmenovaných v kasační stížnosti ke stěžovateli v podrobnostech nezabýval. Ani odkaz stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 1 Afs 63/2008 - 40, nelze označit za plně příléhavý, neboť, na rozdíl

od nyní souzené věci, byla ve zmiňovaném případě námitka podjatosti vznesena již v řízení prvostupňovém.

Další námitkou subsumovatelnou pod kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., je nedostatečně zjištěný skutkový stav, odvíjející se od neprovedení stěžovatelem navržených důkazů [stěžovatel tento stížnostní důvod nesprávně kvalifikuje jako *jinou vadu řízení* před krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud k této námitce odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, v němž konstatoval, že: „*správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jebož se daňový subjekt dovolává, jestliže z okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.*“ Odmítl-li odvolací orgán provést stěžovatelem navrhované důkazy (zejména svědeckou výpověď pana Z., který byl spoluobžalovaným v trestním řízení a jehož výpověď byla již hodnocena soudy v trestním řízení, stejně jako o rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel, které bylo vydáno ještě před nabytím právní moci odsuzujících trestních rozsudků, a tedy nemohlo reflektovat skutkový stav komplexněji, než jak byl zjištěn v trestním řízení), právě s odkazem na skutečnost, že věc byla již skutkově dostatečně objasněna, a to především cestou dokazování provedeného v trestním řízení, je takový závěr nejen logický, ale i souladný s výše vysloveným právním názorem. Žalovaný, potažmo krajský soud, tudíž nepochybili, pokud tyto důkazní návrhy neakceptovali.

K problematice vzájemného vztahu trestního a daňového řízení se zdejší soud v minulosti (například v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 – 71) vyslovil tak, že výsledky těchto řízení nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* (viz shora) ani *de facto*. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování. Uvažovat, zda to které rozhodnutí, vydané v trestním řízení, zavazovalo správce daně k určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda došlo či nedošlo ke spáchání trestného činu, či zda se jej dopustila konkrétní osoba (zejména svědek či daňový subjekt). Ačkoli závěr o tom, že se stěžovatel účastnil odnětí dováženého zboží celnímu dohledu, nemusel být nutně vysloven v trestním řízení k tomu, aby bylo možné stěžovateli vyměřit celní dluh (viz výklad § 268 odst. 4 celního zákona), pokud výrokem trestních soudů bylo najisto postaveno, že se stěžovatel dopustil trestného činu podle § 148 trestního zákona (o čemž svědčí nejen citované trestní rozsudky, ale rovněž usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. 6 Tdo 690/2010, jímž bylo odmítnuto dovolání stěžovatele v této trestní věci, a usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2011, sp. zn. II. ÚS 1112/11, kterým byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná rovněž ústavní stížnost), rozhodně neplatí, že je toto zjištění pro celní řízení bezvýznamné. Nejde o shora zmiňovanou vázanost správce daně a soudu rozsudkem trestního soudu (§ 99 daňového řádu, § 28 ZSDP a § 52 odst. 2 s. ř. s.), ale o otázku komplexního posouzení jednání, kterého se stěžovatel dopustil, v řízení trestním, které má relevanci v řízení daňovém. Není tedy chybou, pokud žalovaný či krajský soud vycházeli z toho, co bylo (z hlediska skutkového) vzato za prokázané v trestním řízení. Pokud rozsudky v trestní věci stěžovatele, akcentovali oproti ostatním důkazům (například výpovědím stěžovatele či jiných osob v daňovém řízení), umožňovala jim to zásada volného hodnocení důkazů.

S ohledem na výše uvedené lze proto k dílčí námitce, že navržené (a žalovaným a krajským soudem neprovedené) důkazy se (na rozdíl od důkazů provedených bezprostředně) týkaly nyní souzeného případu a prokazovaly, že v této věci nebylo použito služební razítko stěžovatele za účelem odnětí dováženého zboží celnímu dohledu, uvést, že v celkovém kontextu jednání, kterým stěžovatel naplnil skutkovou podstatu trestného činu podle § 148 trestního

pokračování

zákona, se jedná o námitku zcela okrajovou, a tudíž irelevantní z hlediska postupu správce daně a žalovaného při provádění dokazování jako celku. Orgány činné v trestním řízení nadto vyvrátily tvrzení stěžovatele, že jeho služební razítka mohlo být zneužito jinou osobou; jak bylo patrné z demonstrace použití služebního razítka u hlavního líčení, zneužití v místnosti „vyčlívky“ jinou osobou trestní soud vyloučil s ohledem na značnou hlučnost při použití tohoto razítka.

Nedůvodná je rovněž námitka nezákonnosti procesního postupu žalovaného, který při svém rozhodování vyšel z důkazů, které byly provedeny společně pro více daňových řízení, aniž však byly takto výslovně označeny, a dále související námitka, že jednotlivé případy nebyly posuzovány individuálně a rozhodnutí byla vzájemně kopírována, avšak nikoli vždy pečlivě aktualizována (zejména pokud jde o data vzniku celních dluhů). Stěžovatel rovněž poukazyval na to, že jiným solidárním dlužníkům byla cla a daně vyměřena dříve než jemu. V pouhém faktu, že určité důkazní prostředky byly použity ve více daňových řízeních, nespátňuje zdejší soud žádné procesní pochybení; podstatné je, zda byly provedeny zákonem předpokládaným způsobem a zda byly v tom kterém řízení způsobily přispět k objasnění skutkového stavu věci. Lze plně souhlasit s názorem krajského soudu, že by bylo bezúčelné (a dost možná i obtížně realizovatelné) neustále vymezovat vztah konkrétního důkazního prostředku k jednotlivému řízení. Takový postup by neměl praktický význam a s ohledem na množství rozhodovaných věcí (stojících ovšem na prakticky shodném skutkovém základu) by měl pro všechny zúčastněné spíše matoucí vliv. Nejvyšší správní soud rovněž poukazuje na své dříve vydané rozsudky týkající se shodných účastníků a v podstatných rysech i stejného skutkového a právního stavu (např. sp. zn. 2 Afs 92/2012 či 2 Afs 8/2013), v nichž se vyjádřil v tom smyslu, že s ohledem na zvláštní povahu řízení vyznačujícího se řádově stovkami platebních výměrů i rozhodnutí žalovaného by bylo projevem přepjatého formalismu, kdyby krajský soud tato rozhodnutí rušil jen pro zřejmé nesprávnosti vzniklé v důsledku přehlédnutí při opakované kompletaci. Z citovaných rozhodnutí zdejšího soudu, s ohledem na hospodárnost, postačí pouze zopakovat, že ačkoli se ve více rozhodnutí žalovaného objevuje nesoulad v označení měsíců roku 2003, v nichž mělo dojít ke vzniku celního dluhu, tyto chyby v žádném případě nemohly mít vliv na správnost konečného výpočtu prekluzivní lhůty, neboť ta počíná běžet vždy k 31. 12. daného roku, bez ohledu na konkrétní měsíc, v němž dluh vznikl. Konečně k námitce různého časového okamžiku vyměření cel a daní zdejší soud uvádí, že neshledal, že by se uvedená skutečnost jakkoli dotýkala veřejných subjektivních práv stěžovatele a že by kolidovala s procesními předpisy nebo zásadami ovládajícími daňové řízení.

Obdobně nahlíží zdejší soud i na námitku nedostatečné specifikace časových znění právních předpisů, podle kterých bylo celními orgány rozhodováno. V jiných, skutkově a právně obdobných věcech (například sp. zn. 2 Afs 92/2012, bod [19]), totiž zdejší soud k obsahově shodným námitkám uvedl (s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, a rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, publikovaný pod č. 699/2005 Sb. NSS), že výroky platebních výměrů jsou určité a srozumitelné a že stěžovatel byl dostatečně seznámen s tím, podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení a v jakém časovém znění z hlediska jejich účinnosti bylo postupováno. Uzavřel, že by bylo projevem opakovaně kritizovaného přepjatého formalismu, pokud by krajský soud měl napadená rozhodnutí rušit a vracet věci k dalšímu řízení pouze proto, aby došlo k upřesnění ustanovení zákona, podle nichž je třeba postupovat. Od tohoto právního názoru není důvod ustoupit ani v nyní posuzované věci. Dlužno rovněž dodat, že za předpokladu, že není sporu o tom, jakému časovému znění textu právního předpisu odpovídá, je bezpředmětné, že není blíže konkretizováno. Podpůrně lze rovněž vyjít z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, publikovaného pod č. 1926/2009 Sb. NSS, podle něhož použití ustanovení právního předpisu,

kteřá na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí jen tehdy, mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námítkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.

Co se týče žalovaným a krajským soudem údajně opomenuté provázanosti dvou lhůt upravených v § 268 celního zákona (tj. lhůty k zapsání celního dluhu do evidence a lhůty k vyměření cla), zde je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že žalovaný a krajský soud neměli možnost se k této námitce vyjádřit, neboť shodná námitka v odvolání a v žalobě uplatněna nebyla. Nezbyvá proto než uzavřít, že kasační stížnost (její část) není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na otázku prekluze celního dluhu [kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Při jejím posouzení nemohl přehlédnout, že skutková a právní situace nyní posuzované věci je v podstatě totožná s tou, kterou řešil již ve svém rozsudku ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236, a to ve vztahu ke shodným účastníkům řízení, přičemž ani stěžovatelova podrobnější a obsáhlejší polemika nyní přednesená v kasační stížnosti (převážně se ovšem shodující s námitkami dříve uplatněnými) nemohla zdejší soud přesvědčit, že by měl svůj právní názor na tuto problematiku změnit či jakkoliv jej revidovat. Lze tak na podrobnou argumentaci a právní závěry plynoucí z odůvodnění rozsudku ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236, odkázat, a to zejména ve vztahu k posouzení námitky marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu a vymezení účelu příslušných ustanovení celního zákona, neboť plně dopadají i na nyní posuzovaný případ a bylo by neúčelné je zde znovu podrobně rekapitulovat.

Na správnosti uvedeného závěru nic nemůže změnit ani podrobná argumentace stěžovatele, prostřednictvím které se snaží zpochybnit nejen věcnou správnost napadeného rozsudku, ale navozuje i otázku překvapivosti takového rozhodnutí a porušení práva na projednání věci ve dvou instancích, a to v důsledku aplikace odlišných ustanovení celního zákona ze strany žalovaného a krajského soudu. Nejvyšší správní soud tak jen stručně opakuje, že odlišnost v právních názorech tkví v tom, že žalovaný lhůtu počítal dle § 268 odst. 2 celního zákona, zatímco krajský soud dle § 268 odst. 4 téhož předpisu, přičemž oba shodně dospěli k názoru, že právo vyměřit předmětný fiskální dluh v době rozhodování odvolacího orgánu nezaniklo. Korekce právního názoru odvolacího celního orgánu přitom nevedla k navození právní otázky, s níž by stěžovatel nebyl dosud v jednotlivých řízeních před celními orgány konfrontován, a byla reakcí na žalobní námitku, která s posouzením prekluze celními orgány nesouhlasila. I zde lze odkázat na názor vyslovený v již opakovaně zmiňovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236, dle kterého *„tato soudem učiněná korekce právního názoru správního orgánu do hmotněprávní sféry stěžovatele nijak nezasahuje, neboť potvrzuje závěr celních orgánů, že k prekluzi práva nedošlo.“* Stejně jako nedošlo k porušení zákazu překvapivosti soudních rozhodnutí.

Co se týče námítky, že ani lhůta pro vyměření nebo doměření celního dluhu podle § 268 odst. 4 celního zákona nemůže být bezbřehá, zde lze plně přisvědčit názoru stěžovatele, že není možné celní dluh vyměřit v jakkoli neomezené lhůtě. Nejvyšší správní soud, shodně jako to učinil v rozsudku ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012, odkazuje na svou dřívější judikaturu a rovněž na judikaturu Soudního dvora EU [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 211/2007 - 74, dále rozsudek Soudního dvora EU ze dne

pokračování

18. 12. 2007 ve věci *ZF Zefeser (C-62/06)* nebo stanovisko generálního advokáta W. van Gervena ve věci *Meico-Fell v Hauptzollamt Darmstadt (C-273/90)*], ze které jasně plyne, že závěr, dle kterého je v některých případech možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný, přičemž tato teze se uplatní též na výjimku z uvedené tříleté lhůty podle § 268 odst. 4 celního zákona; určení maximální lhůty pro vyměření celního dluhu vzniklého v souvislosti s trestným činem je věcí vnitrostátního právního řádu každého členského státu. Smyslem ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona tak není zcela eliminovat, ale prodloužit obecnou prekluzivní lhůtu v případech, kdy celní dluh vznikl v důsledku jednání vykazujícího znaky trestného činu. Před hledáním konkrétní podoby tohoto časového omezení má však přednost ústavně konformní výklad § 268 celního zákona jako celku. Při jeho vědomí je nejprve třeba zkoumat, zda byla zachována tříletá lhůta dle § 268 odst. 2 celního zákona.

Jak vyplynulo z předloženého správního spisu, nyní posuzovaný celní dluh vznikl v období od 12. 12. 2003 do 30. 12. 2003; lhůta k vyměření cla podle § 268 odst. 2 celního zákona by tedy skončila dne 31. 12. 2006. V průběhu daňového řízení však správce daně učinil vícero úkonů, z nichž některé nepochybně měly za následek přerušování běhu prekluzivní lhůty; Nejvyšší správní soud se však dále soustředil jen na ty, které mohly být z hlediska běhu tříleté prekluzivní lhůty bez pochybností významné. Při posouzení, zda mohl ten který úkon správce daně přerušit běh lhůty, vyšel zdejší soud analogicky z judikatury k úkonům přerušujícím běh lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, a to například z nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 728/2000 či z rozsudku zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004, publikovaného pod č. 634/2005 Sb. NSS, a z usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS. V rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, dále zdejší soud vyslovil, že: „[ú]kon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Úkon daňového subjektu, např. podání dodatečného daňového přiznání, uvedené náležitosti nesplňuje.“ V rozsudku ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106, se pak Nejvyšší správní soud vyslovil k otázce opakovaných úkonů vztahujících se k prokázání jedné a téže skutečnosti. Vyslovil názor, že: „[p]ro posouzení otázky, zda výzva učiněná správcem daně podle § 43 odst. 1 ZSDP, byla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (...), je nezbytné zkoumat její obsah a také její vztah k výzvám předchozím. Byla-li výzva pouhou urgencí a doplněním výzvy předchozí, nelze ji považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně.“ Je tedy zřejmé, že úkon přerušující běh prekluzivní lhůty musí být úkonem správce daně (žalovaného), který vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností a daňový subjekt o něm byl zpraven. Při tom je třeba vyjít z toho, že absence, byť i jediné z těchto podmínek způsobí, že úkon nemůže mít účinky předpokládané tímto ustanovením a nemůže založit běh nové prekluzivní lhůty. Aby mohla být prekluzivní lhůta přetržena a započala tak plynout lhůta nová, musí být správce daně nadán určitou pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně. Nikoliv tedy pochybností jakoukoliv, ale pochybností novou.

Sdělením správce daně ze dne 17. 12. 2004, č. j. 9005/04-0211-021, bylo zahájeno řízení ve věci vyměření cla a daně; toto oznámení obdržel stěžovatel dne 21. 12. 2004. Nahlíží-li zdejší soud optikou ustálené judikatury na toto oznámení o zahájení správního řízení, konstatuje, že v případech, kdy z povahy věci není zahajována daňová kontrola, má zahájení daňového řízení pro daňový subjekt tytéž účinky jako zahájení daňové kontroly, která podle výše citovaných rozhodnutí běh tříleté prekluzivní lhůty vždy přerušuje. Z tohoto pohledu měla nová lhůta skončit ke dni 31. 12. 2007.

Ve dnech 15. 11. 2006 a 18. 12. 2006 nicméně učinil správce daně další úkony, a to předvolání k ústnímu jednání, a toto samotné ústní jednání, z něhož byl pořízen protokol č. 6023-09/06-0211-021. Z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, vyplývá, že ústní jednání může být úkonem schopným přerušit běh prekluzivní lhůty, avšak tato premisa neplatí absolutně a účinky nařízeného a provedeného ústního jednání je nutno vždy posuzovat *ad hoc*. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání, jeho předmětem bylo objasnění skutečností souvisejících se vznikem celního dluhu a daňové povinnosti odnětím zboží celnímu dohledu dle § 240 celního zákona dne 28. 12. 2003 (faktury č. 663/2003 až 667/2003). Ač je z předloženého spisu zjevné, že již 7. 1. 2005 prováděl správce daně ústní jednání, jehož předmětem byly přestupy předmětného zboží ze Slovenské republiky v období od 26. 7. 2003 do 2. 2. 2004, z obsahu protokolu vyplývá, že správce daně při ústním jednání konaném dne 18. 12. 2006 usiloval (nad rámec dřívějších ústních jednání) především o objasnění pravdivosti tvrzení, že v průběhu služby konané dne 28. 12. 2003 mohlo být služební razítko stěžovatele zneužito jinou osobou. Z pohledu správce daně se proto jednalo o nová zjištění, která směřovala k vyměření nebo doměření cla a daně. Lhůta k vyměření daně tak měla skončit k 31. 12. 2009.

Posledním úkonem, který bez pochybností přetrhl běh tříleté prekluzivní lhůty, byl úřední záznam z 26. 10. 2009, č. j. 11796/2009-021100-021, o tom, že správce daně zařazuje pravomocné odsuzující trestní rozsudky do daňového spisu jako další důkazy. Ačkoli byl jejich obsah stěžovateli dozajista znám, z pohledu správce daně se jednalo o důkazy dosud neznámé a v daňovém řízení nepoužité, z nichž vyplýval najisto postavený popis skutku. Při vědomí trestních rozsudků tedy správce daně již neměl prostor pro jakékoli úvahy, zda se skutek opravdu stal, případně zda se nestal v tom či onom směru jinak (popis skutku uvedený v odsuzujícím rozsudku je konkrétní podobou trestného činu, pro který byla osoba odsouzena, a i v tomto směru lze tedy hovořit o vázanosti celních orgánů rozhodnutím soudu o tom, že se trestný čin stal a kdo jej spáchal). Tyto rozsudky s konečnou platností vyřešily klíčovou otázku, zda bylo zboží odňato celnímu dohledu, kdy a jakým způsobem; jediným úkolem správce daně tak bylo posoudit, jaké daňové konsekvence z trestních rozsudků vyplývají pro stěžovatele. Z uvedeného důvodu se i v tomto případě jedná o úkon předvídaný ustanovením § 268 odst. 3 celního zákona. Tříletá lhůta k vyměření nebo doměření celního dluhu podle § 268 odst. 2 celního zákona měla tudíž správcí daně a žalovanému nově plynout až do 31. 12. 2012; k vydání rozhodnutí žalovaného přitom došlo již 10. 8. 2011, z čehož plyne, že tříletá lhůta byla zachována.

Jak bylo výše již opakovaně uvedeno, krajský soud v otázce prekluze vycházel z ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona. K této lhůtě přistoupil jako k neomezené; otázkou udržitelnosti takové právní konstrukce se blíže nezabýval. Připojil nicméně i úvahu, fakticky představující argumentaci *obiter dictum*, kde se srozumitelně vypořádal i s možností, že se citované ustanovení zákona neuplatní a na věc bude nahlíženo pohledem ustanovení § 268 odst. 2 a 3 celního zákona. V obou případech pak dospěl ke shodnému závěru, že prekluzivní lhůta v jednotlivých souzených případech před vydáním rozhodnutí celního ředitelství dosud neuplynula. Tento závěr, opřený o aplikaci ustanovení § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, sdílí i zdejší soud, jak bylo vyloženo výše. Samotný fakt, že názor zdejšího soudu neodpovídá nosnému důvodu, o nějž opřel své úvahy krajský soud, ale názoru, vyslovenému soudem jen nad rámec nutné argumentace, není důvodem pro zrušení tohoto rozsudku. Jak již bylo uvedeno, lze-li argumentační pochybení krajského soudu odstranit korekcí zde vysloveného právního názoru kasačním soudem, a vede-li takto korigovaný závěr ke stejnému výsledku, není důvod rozsudek krajského soudu rušit, neboť na právním postavení účastníka řízení by se takovým postupem nezměnilo ničeho.

pokračování

Konečně k namítanému dotčení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny lze uvést, že pokud nebyla v postupu celních orgánů shledána nezákonnost, je vyloučeno, aby byl jejich postup v kolizi s ústavním pořádkem.

Za situace, kdy bylo *ratio decidendi* rozsudku krajského soudu, i přes vytknuté vady, zachováno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS), zdejšímu soudu nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., rozsudkem kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. února 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu