



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. Ludkem 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 kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2012, č. j. 31 Af 166/2011 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **se odmítá.**
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2012, č. j. 31 Af 166/2011 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce.

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. 2804-291/2011-010100-21 až 2804-299/2011-010100-21 a 2804-301/2011-010100-21 až 2804-390/2011-010100-21, 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 jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-290/2010-021100-021 až 25582-298/2010-021100-021 a 25582-300/2010-021100-021 až 25582-389/2010-021100-021, kterými bylo žalobci vyměřeno clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze zboží (benzín automobilový 95 Eurosuper) nezákonně odňatého celnímu dohledu v období od 5. 1. 2004 do 1. 2. 2004. Rozhodnutí žalovaného i platební výměry napadl žalobce celkem devadesáti devíti žalobami (chronologicky vedenými Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 31 Af 166/2011 až 31 Af 174/2011 a 31 Af 176/2011 až 31 Af 265/2011), kterými usiloval o zrušení všech rozhodnutí žalovaného a všech platebních výměrů a o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2012, č. j. 31 Af 166/2011 - 46 (dále též jen „napadený rozsudek“), byla všechna rozhodnutí žalovaného zrušena a věci

mu byly vráceny k dalšímu řízení (výroky I. až XCIX); žalovanému byla též uložena povinnost nahradit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 28 080,- Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Konstatoval, že správce daně sice ve výrocích svých rozhodnutí aplikoval správné právní předpisy a vyměřil dovozní clo, spotřební daň a DPH ve správné výši, avšak v rekapitulační části výroku (shrnuté do tabulky) uvedl částku dovozního cla nesprávně ve výši odpovídající částce uvedené v americkém dolaru (USD). V součtu pak celková částka nekoresponduje s výpočtem jednotlivě uvedených částek v korunách českých. Krajský soud tuto vadu prvostupňových rozhodnutí odmítl považovat za pouhou chybu v psaní, respektive zřejmou nesprávnost ve smyslu § 104 daňového řádu (a analogicky § 56 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „ZSDP“). Dospěl naopak k závěru, že žalovaný měl postupovat podle § 114 odst. 3 daňového řádu a nad rámec odvolacích námitek (které do výroku rozhodnutí správce daně sice mířily, ale v jiném směru) správnost výroku komplexně prověřit a následně v režimu § 116 odst. 1 daňového řádu zjištěné vady napravit. Krajský soud uzavřel, že výroky rozhodnutí správce daně netrpí pouze drobnými deficity, ale naopak nesrozumitelností, spočívající v matoucí informaci o výši platební povinnosti žalobce, která nemůže být zhojena ani odůvodněním, natož vyjádřením žalovaného k žalobě s poukazem na chybu v psaní. Žalovaný kromě toho ve svém rozhodnutí nakumuloval ještě další vady, jimiž své rozhodnutí rovněž zatížil stejnou vadou. První chyba se týkala data vzniku celního dluhu, od něhož se odvíjí výpočet běhu prekluzivních lhůt i aplikace platné a účinné právní úpravy; žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí vždy zcela jiná data vzniku celního dluhu, a to 5. 1. 2004, 26. 11. 2003 a 26. 7. 2003. Za nejpodstatnější vadu označil krajský soud rozpor mezi výroky a odůvodněními rozhodnutí žalovaného. Žalovaný výrok svého rozhodnutí opřel o zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový zákon o spotřebních daních“), zatímco na str. 5 odůvodnění rozhodnutí aplikoval znění zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného do 31. 12. 2003 (dále jen „starý zákon o spotřebních daních“). Krajský soud tedy (i s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>): *„přisvědčil žalobci, že (žalovaný) procesně pochybil, když vnitřně rozporné rozhodnutí správce daně potvrdil, a zároveň shledal jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, neboť je samo o sobě vnitřně rozporné, když není zřejmé, z jakého data vzniku celního dluhu vychází, a část odůvodnění zcela odporuje výroku. Tato zjištění a závěry soudu se vztahují ke každému ze samostatně přezkoumávaných rozhodnutí jak správce daně prvého stupně, tak žalovaného, neboť všechna obsahují stejná pochybení.“*

Nadto se krajský soud vyjádřil i k ostatním námitkám žalobce, které neshledal důvodnými, neboť se (podrobným odkazem na svůj dřívější rozsudek ze dne 17. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 - 33, ve skutkově prakticky totožných věcech a vůči stejným účastníkům řízení) ztotožnil s názorem celních orgánů, že nedošlo k prekluzi práva doměřit celní dluh. Stejně tak neshledal důvodnými žalobní námitky ohledně nesprávné aplikace příslušných právních předpisů či postupu při zjišťování skutkového stavu.

O nákladech řízení rozhodl krajský soud dle ustanovení § 60 odst. 1, věty první soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 60 odst. 7 s. ř. s. Za právní zastoupení v první ze spojených 99 věcí přiznal úspěšnému žalobci náhradu ve výši 4800 Kč (zahrnující dva úkony právní služby a režijní paušály za tyto úkony), ale ve zbývajících 98 věcech využil oprávnění výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníku zcela nebo zčásti nepřiznává. Důvody pro tento postup (zvláštního zřetele hodné) spatřoval krajský soud ve skutečnosti, že všechny

pokračování

spojené věci jsou co do rozsahu a obsahu žalobních námitek totožné, s výjimkou změn v označení žalobou napadených rozhodnutí, předepsaných částek a dat vzniku celního dluhu, které představují pouhé marginální korekce původního textu již jednou vypracované žaloby. S odkazem na náleznost Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. I ÚS 3923/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>) proto přiznal žalobci náhradu nákladů řízení v ostatních 98 spojených věcech pouze ve výši 240 Kč za každou z nich.

Proti tomuto rozsudku brojí nyní žalobce i žalovaný kasačními stížnostmi. Kasační stížnost žalobce odkazuje na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; Žalovaný napadá rozsudek krajského soudu z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Pokud jde o kasační důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., žalobce namítá, že správní orgány postupovaly nezákonně při vyřízení námítky podjatosti a že pro tuto vadu řízení měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. V této souvislosti krajskému soudu vytyká, že pouze převzal odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a proto nebylo na jisto postaveno, zda o žalobcově 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. Žalobce 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 subjekt o podílu podjaté osoby na rozhodování dozví. Těmito okamžiky bylo v daném případě vydání platebních výměrů a odvolacích rozhodnutí. Žalobce 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 žalobce 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. Žalobce dodává, že krajský soud a žalovaný by byli oprávněni k námitce podjatosti nepřihlížet pouze za situace, kdy by žalobce na výzvu své vadné podání nedoplnil. Při vědomí mezi přezkumem ve správním soudnictví jmenuje žalobce 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 žalobce 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 žalobcův případ nebyl posuzován jednotlivě. Všechny bezmála 400 rozhodnutí bylo nejen navzájem kopírováno a aktualizováno, ale k jejich vydávání docházelo po delší časový úsek, přestože byly žalobci doručeny téhož dne. Tento postup hodnotí žalobce 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. Nezákonnost rozhodnutí žalovaného se tedy dá shrnout tak, že není na jisto postaveno, zda o žalobcově věci nerozhodovala podjatá osoba. Krajský soud se mylí, pokud v napadeném rozsudku připouští, aby bylo s podnětem žalobce 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 generis* 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).

Žalobce 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 námítky 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 popsané 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 žalobce za to, že rozsudek krajského soudu je stran žalobní námítky 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 žalobce do situace, kdy musí polemizovat s více právními názory na tutéž otázku. Žalobce 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 žalobci jednu instanci soudního přezkumu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 As 20/2003 - 64, či náleží 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 žalobce 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. Žalobce 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.

Žalobce 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 žalobce namítá, že běh prekluzivní lhůty nemůže přerušit jen běžný úkon správce daně; dokud není postaveno na jisto,

pokračování

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 žalobci 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. Žalobce podezívá krajský soud, že kryje nečinnost žalovaného nepřipustně 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.

Nepřezkoumatelné jsou také závěry krajského soudu o dostatečném zjištění skutkového stavu věci a zákonnosti provedeného dokazování; ani v tomto případě není zřejmé, na základě čeho k nim krajský soud došel. Žalobce usiloval o pozitivní výčet i jiných podkladů pro rozhodnutí správce daně a žalovaného než odsuzujících trestních rozsudků; toho se mu však ze strany žalovaného ani krajského soudu nedostalo. V důsledku toho je žalobci 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 žalobce na spravedlivý proces (čl. 36 Listiny).

V další části kasační stížnosti žalobce namítá věcnou nesprávnost rozsudku krajského soudu. Žalobce 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. Žalobce 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 povinností 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 lhůty 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.

Žalobce 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. Žalobce 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 žalobce uvádí, že v oznámení ze dne 26. 10. 2009 o provedení důkazu mu nebyla ukládána žádná povinnost a navíc žalobce 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 žalobcem 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. Žalobce 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 žalobce zdejšímu soudu, aby položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, pokud si ohledně výkladu § 268 a jeho slučitelnosti s Celním kodexem nebude jist.

Žalobce 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. Žalobce 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 žalobce tyto znaky má. Jelikož však žalobci 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; žalobce 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 jeví závěr krajského soudu, že právo správce daně a žalovaného vyměřit žalobci celní dluh neprekludovalo, jako předčasný.

Žalobce konečně namítá i nezákonnost výroku C napadeného rozsudku, jímž mu krajský soud přiznal náhradu nákladů řízení pouze ve výši 28 080 Kč. Předně namítá, že ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., a § 60 odst. 7 s. ř. s. jsou na sobě nezávislá, a proto nemohou být při rozhodování použita zároveň. Nadto žalobce pochybuje o tom, zda je přiznání nákladů řízení v poměru 5 % vůbec ještě částečným přiznáním, nebo již nepřiznáním. I kdyby žalobce připustil souběžné použití obou citovaných ustanovení, měla být podle jeho názoru částka nákladů řízení vyčíslena za použití platných a účinných právních předpisů (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb; dále jen „advokátní tarif“). Opačným postupem bylo žalobci odepráno právo zakotvené v čl. 36 odst. 1 Listiny a rovněž v čl. 2 odst. 2 a čl. 6 odst. 1 Listiny. Krajský soud sice byl oprávněn odchýlit se od základního pravidla pro přiznání náhrady nákladů řízení, ale neměl zaujatě zohledňovat toliko okolnosti, které svědčí procesně neúspěšnému účastníku řízení (žalovanému). V této souvislosti napadá žalobce jako naprosto nepřiléhavý přírůstek k tzv. „formulářové žalobě“ a namítá, že popisovanou (avšak nijak neprověřenou) jednoduchost vypracované žaloby

pokračování

lze vztáhnout pouze k náhradě za úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, nikoli však již k úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) téhož předpisu či režijního paušálu dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 3. 1999, sp. zn. IV. ÚS 15/1999, je totiž právem žalobce, aby mu byla přiznána náhrada v plné výši, i kdyby jím vykonaný úkon fakticky nedosáhl charakteru „kvalifikovaného úkonu“. Krajský soud nezohlednil ani to, že žalobce tato řízení sám nevyvolal a náklady vynaložil na zcela oprávněnou obranu; krajským soudem dovozovaná jednoduchost byla přímým důsledkem účelového a šikanózního jednání žalovaného, který rozhodnutí o odvolání (také prakticky jednotného formátu) doručil žalobci v týž den. Žalobce nemohl nijak ovlivnit počet žalob, které bude třeba vyhotovit, neboť jeho postup úzce navazoval na kroky žalovaného v řízení o odvolání. Ten, ač mohl, ke spojení věcí v odvolacím řízení nepřistoupil. Právě s ohledem na tento fakt bylo nutné žalobu koncipovat tak, aby postihovala každou zásadní nezákonnost, nicméně nebylo v silách právního zástupce žalobce, aby reagoval na každou marginální nesrovnalost. Krajský soud rovněž ignoroval fakt, že žalobce je, na rozdíl od žalovaného, zcela bez finančních prostředků (z téhož důvodu byl také osvobozen od povinnosti platit soudní poplatky za řízení) a že způsobem rozhodnutí o náhradě nákladů řízení je tato nerovnost ještě prohloubena. Uvedený postup je současně protichůdný úmyslu zákonodárce, který se naopak s účinností od 1. 1. 2013 vydal cestou zvýšení tarifní hodnoty úkonu. Pochybení krajského soudu přerůstá do ústavněprávní dimenze (čl. 39 Listiny, ve spojení s čl. 40 odst. 5 Listiny), protože krajský soud při vědomí odsuzujících rozsudků trestních soudů, nahlížel na žalobce nikoli nestranně a nezaujatě, a ve svém důsledku ho potrestal stejný skutek podruhé.

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

Žalovaný ve své kasační stížnosti především namítá nezákonnost právního posouzení povahy vad svých rozhodnutí a jejich dopadů na přezkoumatelnost (srozumitelnost). Ačkoli existenci krajským soudem vytykaných vad nezpochybňuje, má za to, že se jedná pouze o zřejmé nesprávnosti či chyby v psaní, o kterých hovoří § 104 daňového řádu, a že tyto vady v kontextu celého spisového materiálu, včetně prvoinstančního rozhodnutí správce daně, které bylo v narativní části rozhodnutí rekapitulováno, nelze hodnotit tak, že vyvolávají nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro jejich nesrozumitelnost. Uvádí dále, že vytykané vady vznikly jako důsledek přenesení částí pasáží z předcházejících rozhodnutí a jejich nedůsledné aktualizace v téměř čtyřech stovkách případů; to se týká nejen částek cla a daní, ale i dat celních dluhů či označení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Žalovaný krajskému soudu vytyká, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, aplikoval necitlivě, alibisticky a mechanicky a připomíná, že si ostatně ani žalobce některých vad nevšiml. V této souvislosti rovněž upozornil na nejednotnost judikatury krajského soudu, kdy stran totožných vad u jiných, avšak po skutkové a právní stránce prakticky shodných, rozhodnutí žalovaného, jiný senát tohoto soudu shledal, že jde o zřejmou chybu v psaní (například věc vedená pod sp. zn. 30 Af 231/2011). Z tohoto důvodu žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřil.

Žalovaný ke kasační stížnosti žalobce 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 těmito 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 žalobce 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 žalobcem označené osoby byly jeho dřívějšími kolegy či nadřízenými, nebo že by se v některém stupni podílely na rozhodování či k žalobci měly osobní vazby. Připustil pouze, že JUDr. Pospíšil zastupoval Celní úřad Břeclav jako poškozeného v trestním řízení proti žalobci. Dále žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že by clo a daně byly vyměřeny pouze žalobci. K otázce prekluze práva vyměřit celní dluh uvedl, že při aplikaci § 268 celního zákona je nutno postupovat v poslovnosti. 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 žalobci 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 žalobce 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, 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].

Pokud jde o obsah jednotlivých kasačních stížností, Nejvyšší správní soud zabýval nejprve tím, zda jejich meritornímu projednání nic nebrání, tedy zda jsou splněny všechny podmínky, za nichž může řízení o kasační stížnosti proběhnout. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost žalobce není přípustná.

Jak vyplývá z předloženého spisu krajského soudu, žalobce se správními žalobami domáhal přezkumu výše citovaných rozhodnutí žalovaného a navrhoval, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem těmito návrhům vyhověl a žalobou napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobci tedy bylo, z hlediska toho, čeho se žalobním návrhem domáhal, plně vyhověno. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že žalobce sice formálně brojí i proti výrokům rozsudku I. až XCIX., nicméně kasační námitky z hlediska svého obsahu směřují fakticky pouze proti obsahu odůvodnění, které údajně trpí nesprávným právním posouzením dané věci

pokračování

a nepřezkoumatelností. Na tyto případy ovšem dopadá ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s., dle kterého *kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná*. Je tedy zřejmé, že kasační stížnost žalobce je v této části nepřípustná (z procesního hlediska byl v meritu věci v řízení před krajským soudem zcela úspěšný) a věcné vypořádání jednotlivých námitek zde uvedených je tak vyloučeno (srov. obdobně například usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2013, č. j. 6 Ads 58/2013 - 12 a ze dne 6. 3. 2013, č. j. 1 As 4/2013 - 62).

Pokud jde o výrok C. napadeného rozsudku (rozhodnutí o nákladech soudního řízení), i zde je nutno vycházet z výše citovaného ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64, publikovaném pod č. 2116/2010 Sb. NSS, zabýval mezemi aplikace § 104 odst. 2 s. ř. s. na případy, kdy je (stejně jako je tomu v nyní posuzovaném případě) kasační stížností napaden, mimo výroku o nákladech řízení, rovněž výrok ve věci samé. Rozšířený senát rozlišil situace, kdy je kasační stížností napaden pouze výrok o nákladech řízení, od případů, kdy jsou napadeny i jiné výroky. V prvním případě je třeba kasační stížnost pro nepřípustnost bez dalšího odmítnout (byť by bylo rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení věcně nesprávné), ve druhém případě je kasační stížnost principiálně přípustná. Zákodárce totiž nemínil absolutně a bezvýjimečně vyloučit přezkum výroku o nákladech řízení, ale hodlal jej umožnit (pouze) tam, kdy kasační soud věcně přezkoumává výrok o věci samé. Je tedy zřejmé, že z přezkumu jsou vyloučeny ty kasační stížnosti, které sice obsahují kromě námitek proti nákladům řízení i námítky proti výroku o věci samé, ale ty jsou z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. O takový případ jde i v nyní projednávané věci, jak bylo vyloženo výše.

Pro úplnost je vhodné dodat, že konformitu aplikované úpravy potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 5. 6. 2008, sp. zn. II. ÚS 264/07, v němž dospěl k závěru, že *„kasační stížnost je toliko mimořádným opravným prostředkem, a proto jsou jak důvody kasační stížnosti, tak i její rozsah, vázány na nejzávažnější případy nezákonností. Mezi tyto případy nepatří dle vůle zákonodárce okruh uvedený právě v ustanovení § 104 odst. 2 soudního řádu správního. Navíc vyloučení výroku o nákladech řízení z možnosti podat proti němu mimořádný opravný prostředek (v tomto případě kasační stížnost), není v českém právním řádu ojedinělé: rovněž dovolání upravené občanským soudním řádem nelze podávat proti výroku o nákladech řízení“*.

S ohledem na uvedené závěry je tedy kasační stížnost žalobce nepřípustná rovněž v té části, v níž směřuje proti výši nákladů řízení přiznaných krajským soudem.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo, než kasační stížnost žalobce v celém rozsahu odmítnout jako nepřípustný návrh [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s § 104 odst. 2 s. ř. s., a § 120 s. ř. s.].

Pokud jde o kasační stížnost žalovaného, zde Nejvyšší správní soud neshledal žádné procesní překážky jejího meritorního projednání. Přezkoumal tedy 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 žalovaného je důvodná.

Nejprve je nutno uvést, že z obsahu jednotlivých platebních výměrů skutečně vyplývají krajským soudem vytýkané rozpory mezi výrokem 1. (stanovení výše dovozního cla) a výrokem 3. (rekapitulační tabulka). V prvním řádku recapitulační tabulky správce daně namísto výsledné částky cla (vypočtené součinem částky základu cla a celní sazby uvedené v tomtéž řádku) uvádí

částku, která byla placena podle faktury v cizí měně [v některých platebních výměrech se jedná o americké dolary (USD), v jiných o slovenské koruny (SKK)] a je uvedena ve výroku 1. jako základ daně před přepočtem na české koruny (CZK); na řádku čtvrtém (nazvaném „*Dluh celkem*“) je potom uveden součet částky dovozního cla, spotřební daně i daně z přidané hodnoty, přičemž ovšem tato celková suma vychází ze základu pro vyměření cla tak, jak je uvedeno (správně) ve výroku 1. platebního výměru, nikoli (chybně) na řádku prvním rekapitulační tabulky. Jinými slovy, ačkoli v procesu vyhotovení rozhodnutí došlo na řádku prvním, sloupci třetím rekapitulační tabulky k uvedení nesprávného číselného údaje, výpočet dlužné částky cla a daně odpovídá základu uvedenému ve výroku 1. a je proto proveden správně.

Krajským soudem vytýkanými deficity trpí i rozhodnutí odvolací. Z odůvodnění těchto rozhodnutí je zřejmé, že v narativní části žalovaný shrnuje podstatné závěry z platebního výměru správce daně a dále se obsáhle věnuje rekapitulaci a následnému vypořádání jednotlivých odvolacích námitek. A právě v rámci tohoto postupu žalovaného nastala neobvyklá, až paradoxní situace: žalovaný, ve snaze vyvrátit odvolací námítka ohledně nesrozumitelnosti výroku platebního výměru a potvrdit věcnou správnost závěrů správce daně, použil v odůvodnění svého rozhodnutí chybnou citaci příslušného právního předpisu, kterou měl správce daně údajně použít, ačkoliv v samotném výroku (respektive na první straně svého rozhodnutí), všechny relevantní právní předpisy řádně a bezchybně rekapituloval; dále v odůvodnění uvedl tři odlišná data vzniku celního dluhu (od 26. 7. 2003 do 5. 1. 2004). Dlužno však dodat, že ke vzniku této situace do jisté míry přispěl i samotný žalobce, který ve svém odvolání zcela v rozporu se skutečností namítal, že není zřejmé, k jakému termínu a podle jakých právních předpisů mu byla vyměřena spotřební daň, když ve výroku 2. platebních výměrů měla být vyměřena nesprávně „*podle § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních*“, ačkoliv ve skutečnosti je zde uvedeno, že „*se vyměříje (...) podle ust. § 9 odst. 2 a § 34 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu.*“

V souzené věci tedy skutečně není spornou existence vytýkaných vad platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného (i žalovaný je v zásadě uznal), ale způsob jejich právního hodnocení ze strany krajského soudu.

Ve vztahu k první otázce, tj. ke krajským soudem konstatovanému procesnímu pochybení žalovaného, spočívajícím v tom, že nenapravil vnitřní rozpornost výroku platebního výměru, žalovaný opakovaně namítal, že se nejedná o natolik závažné procesní pochybení, pro které by bylo nutno jeho rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožňuje, neboť koresponduje pojetí procesních vad tak, jak je chápe ustálená judikatura tohoto soudu. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své konstantní judikatuře již mnohokrát zdůraznili, že požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku i odůvodnění rozhodnutí sleduje legitimní cíl v podobě ochrany právní jistoty osob, které jsou jeho důsledky dotčeny na svých právech. Například v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78 (publikovaném pod č. 699/2005 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*smyslem právní úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním (...). Nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nezpůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.*“

pokračování

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro nezohlednění pochybení správního orgánu (včetně nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí) lze přistoupit pouze tehdy, byl-li ve správním řízení porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Ačkoliv v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není tato podmínka v § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. explicitně vyjádřena, uvádí-li toto ustanovení toliko, že *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení (...) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí*, je nepochybné, že i zde zákon vyžaduje určitou alespoň minimální intenzitu tvrzené vady, která by teprve odůvodňovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu. Opačná interpretace, dle které by měl krajský soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu v případě existence jakékoliv, byť sebemenší formální vady či chyby v psaní a počtech, a to bez ohledu na míru jejího potenciálního zásahu do hmotněprávní sféry účastníků řízení, se ocitá v rozporu s principem spravedlnosti, jehož konkrétním příkladem je přepjatý formalismus v rámci soudního rozhodování (srov. například náleží Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. III. ÚS 269/99).

Z pohledu výše uvedených premis má Nejvyšší správní soud za to, že popsaný rozpor ve výrocích prvostupňových rozhodnutí (platebních výměrů) nedosahuje takové intenzity, aby byl pro jeho adresáta nesrozumitelný či nejednoznačný, tedy aby po něm nemohlo být spravedlivě žádáno, aby taková rozhodnutí respektoval. Podstatné je, že ve výroku je vždy srozumitelně definován způsob určení základu cla a daně, včetně jejich konkrétního výpočtu (výroky 1. až 3.); chybný údaj v rámci rekapitulační tabulky (ve výroku 3.), týkající se jedné z dílčích položek nemůže mít na zákonnost platebních výměrů vliv, neboť výsledný součet této rekapitulace odpovídá součtu částek cla a daně uvedených ve výrocích 1. a 3. Jde tedy o případ zjevného omylu v psaní a počtech, který mohl být odstraněn postupem dle ustanovení § 104 daňového řádu.

Pokud jde o rozpory mezi výrokem a odůvodněním odvolacích rozhodnutí, zde lze vyjít z již zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, dle kterého *„obsah odůvodnění (...) musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Paušálně definovat požadovaný ‘minimální’ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivity stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkoumané činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy. Tak tomu je i u odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu.“*

Právě z uvedených hledisek měl krajský soud hodnotit zjištěné vady v rozhodnutích žalovaného, spočívající v nesprávně uvedených citacích aplikovaných právních předpisů, respektive v odlišně uvedených datech vzniku celního dluhu. Krajský soud však, navzdory tomu, že v odůvodnění svého rozsudku velmi obsáhle cituje celé pasáže z uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, finální způsob právního posouzení vytýkaných vad, stíhajících rozhodnutí žalovaného, nekoresponduje s definovanými nároky na obsah odůvodnění. Vytýkané vady tak krajský soud hodnotil izolovaně, vytrženě z kontextu odůvodnění rozhodnutí jako celku, ačkoliv Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení požadavek komplexního posouzení výslovně zdůrazňoval, když uvedl, že *„účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, je naplněn, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah“*.

Nejvyšší správní soud, v kontextu odůvodnění rozhodnutí žalovaného jako celku, dospívá k závěru, že se i v případě těchto vad jedná (stejně jako u shora rozebraných vad výroků platebních výměrů) pouze o vady formální, s absencí zásahu do veřejných subjektivních práv žalobce, které mohly, jak ostatně připouští i sám žalovaný, skutečně vzniknout čistě jen jako důsledek „mechanického“ přenášení částí textu odůvodnění z obdobných rozhodnutí, aniž by byly pečlivě kontrolovány drobné nuance jednotlivých případů a vztahy k ostatním částem odůvodnění. Důvod vzniku těchto deficitů není ovšem pro posouzení zákonnosti odvolacích rozhodnutí rozhodující. Podstatné je, že okamžik vzniku celního dluhu uvedený ve výroku prvoinstančních rozhodnutí neodporuje výroku rozhodnutí žalovaného (o důsledcích rozporných údajů o okamžiku vzniku celního dluhu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného bude ještě pojednáno dále). Ve vztahu k tomuto datu jsou také platebními výměry aplikovány i příslušné právní předpisy („ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu“), včetně výslovného odkazu na nový zákon o spotřebních daních; poněkud matoucí odkaz žalovaného též na starý zákon o spotřebních daních pak není součástí samotných výroků rozhodnutí, kterým se platební výměry potvrzují a odvolání proti nim směřující zamítají – uveden je v části rozhodnutí uvozující výrok, kde však (jako ustanovení hmotně právní) nemá (na rozdíl od uvedení procesních ustanovení, dle nichž bylo postupováno) fakticky žádnou relevanci.

Bez ohledu na vytčená pochybení tak zůstaly výroky platebních výměrů i rozhodnutí žalovaného dostatečně určitými a srozumitelnými, a tudíž žalobce byl od samého počátku dostatečně seznámen, podle jakých právních předpisů (a jejich konkrétních ustanovení) a v jakém časovém znění z hlediska jejich platnosti a účinnosti bylo postupováno. Stejně tak lze dovodit, k jakému rozhodnému datu vznikly jednotlivé celní dluhy. Jestliže je odůvodnění rozhodnutí žalovaného zatíženo výše uvedenými deficity, jde o případy zřejmé nesprávnosti, bez podstatného dopadu na zákonnost takových rozhodnutí.

Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že nejasnost v datech vzniku celního dluhu mohla mít za následek určení jiného počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty dle § 268 celního zákona, což by potenciálně mohlo mít pro žalobce (jako adresáta platebních výměrů i odvolacích rozhodnutí) pozitivní důsledky (zánik práva fiskální pohledávku doměřit). Pokud by totiž okamžik vzniku celního dluhu měl nastat již v roce 2003, jak žalovaný zcela nekonzistentně uváděl (kromě dat po 1. 1. 2004), na dvou místech odůvodnění svých rozhodnutí (přestože z platebních výměrů vyplývalo, že se tak stalo v období od 5. 1. 2004 do 1. 2. 2004), pak by počátek běhu prekluzivní lhůty byl stanoven již na 1. 1. 2004 a pokud by celní orgány neučinily žádný úkon podle § 268 odst. 3 celního zákona, lhůta by skončila dne 31. 12. 2006. V kontextu skutkových zjištění v posuzovaných případech to však na hodnocení otázky prekluze vyměřeného celního dluhu v konečném důsledku nemělo žádný vliv, neboť dne 17. 12. 2004 (tedy v průběhu i oné chybně vymezené prekluzivní lhůty) vydal správce daně sdělení č. j. 9005/04-0211-021, které bylo žalobci doručeno do vlastních rukou dne 21. 12. 2004, a kterým zahájil řízení ve věci vyměření dovozního cla, spotřební daně a DPH. I pokud by tedy bylo vycházeno z nesprávného data vzniku celního dluhu (v roce 2003), došlo by tímto úkonem k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nově by se rozběhla od 1. 1. 2005 a její konec by připadl na 31. 12. 2007. Vyjde-li se přitom ze správného data vzniku jednotlivých celních dluhů (podávajících se z jednotlivých platebních výměrů), začala tato lhůta rovněž běžet dne 1. 1. 2005 a skončila by opět dne 31. 12. 2007. Jinak řečeno, uvedení nesprávných dat vzniku celního dluhu opět nemohlo mít v daném případě vliv na správnost konečného výpočtu běhu předmětné prekluzivní lhůty. Ta by totiž skončila dne 31. 12. 2007 (následně došlo k jejímu opětovnému přetržení, v jehož důsledku uplynula až 31. 12. 2012), a to jak v případě východiska, podle něhož běh této lhůty začal až dne 1. 1. 2005, tak v případě předpokladu, že tato lhůta začala běžet již dne 1. 1. 2004.

pokračování

Na rozdíl od krajského soudu má tedy Nejvyšší správní soud za to, že intenzita vytýkaných vad, která by odůvodňovala kasaci rozhodnutí žalovaného, v nyní projednávané věci dána nebyla (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 9. 2013, č. j. 2 Afs 92/2012 - 57), a je tak naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nadto nelze přehlédnout, že krajský soud k tomuto závěru dospěl navzdory skutečnosti, že v rámci meritorního přezkumu obdobných případů mezi totožnými účastníky řízení vyslovil opačný právní názor, kdy s důrazem „*na nutnost poblížet na odůvodnění v celém kontextu*“ kupříkladu chybně uvedená data okamžiku vzniku celního dluhu toleroval (srov. například rozsudek ze dne 17. 10. 2012, č. j. 31 Af 137/2011 – 33; k tomuto názoru se krajský soud posléze přiklonil v desítkách dalších obdobných případů). Taková nejednotnost a rozbíhavost judikatury se tak v konečném důsledku dostává do rozporu s principy spravedlivého procesu, které vyžadují, aby soudy interpretovaly a aplikovaly právo ve stejných případech stejně [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11 (č. 147/2012 Sb.)].

S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

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

Pokud jde o náklady řízení o kasační stížnosti žalobce, zde Nejvyšší správní soud postupoval podle ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nemá při odmítnutí návrhu žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení právo.

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

V Brně dne 5. března 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu