



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **P. H.**, zast. JUDr. Milanem Zábřhem, advokátem se sídlem Veveří 486/57, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1881-4/2011-010100-21, č.j. 1881-5/2011-010100-21, č.j. 1881-6/2011-010100-21, č.j. 1881-7/2011-010100-21, č.j. 1881-8/2011-010100-21, č.j. 1881-9/2011-010100-21, č.j. 1881-10/2011-010100-21, č.j. 1881-11/2011-010100-21, č.j. 1881-12/2011-010100-21, č.j. 1881-13/2011-010100-21, č.j. 1881-14/2011-010100-21, č.j. 1881-15/2011-010100-21, č.j. 1881-16/2011-010100-21, č.j. 1881-17/2011-010100-21, č.j. 1881-18/2011-010100-21, č.j. 1881-19/2011-010100-21, č.j. 1881-20/2011-010100-21, č.j. 1881-21/2011-010100-21, č.j. 1881-22/2011-010100-21, č.j. 1881-23/2011-010100-21, č.j. 1881-24/2011-010100-21, č.j. 1881-25/2011-010100-21, č.j. 1881-26/2011-010100-21, č.j. 1881-27/2011-010100-21, č.j. 1881-28/2011-010100-21, č.j. 1881-29/2011-010100-21, č.j. 1881-30/2011-010100-21, č.j. 1881-31/2011-010100-21, č.j. 1881-32/2011-010100-21, č.j. 1881-33/2011-010100-21, č.j. 1881-34/2011-010100-21, č.j. 1881-35/2011-010100-21, č.j. 1881-36/2011-010100-21, č.j. 1881-37/2011-010100-21, č.j. 1881-38/2011-010100-21, č.j. 1881-39/2011-010100-21, č.j. 1881-40/2011-010100-21, č.j. 1881-41/2011-010100-21, č.j. 1881-42/2011-010100-21, č.j. 1881-43/2011-010100-21, č.j. 1881-44/2011-010100-21, č.j. 1881-45/2011-010100-21, č.j. 1881-46/2011-010100-21, č.j. 1881-47/2011-010100-21, č.j. 1881-48/2011-010100-21, č.j. 1881-49/2011-010100-21, č.j. 1881-50/2011-010100-21, č.j. 1881-51/2011-010100-21, č.j. 1881-52/2011-010100-21, č.j. 1881-53/2011-010100-21, č.j. 1881-54/2011-010100-21, č.j. 1881-55/2011-010100-21, č.j. 1881-56/2011-010100-21, č.j. 1881-57/2011-010100-21, č.j. 1881-58/2011-010100-21, č.j. 1881-59/2011-010100-21, č.j. 1881-60/2011-010100-21, č.j. 1881-61/2011-010100-21, č.j. 1881-62/2011-010100-21, č.j. 1881-63/2011-010100-21, č.j. 1881-64/2011-010100-21, č.j. 1881-65/2011-010100-21, č.j. 1881-66/2011-010100-21, č.j. 1881-67/2011-010100-21, č.j. 1881-68/2011-010100-21, č.j. 1881-69/2011-010100-21, č.j. 1881-70/2011-010100-21, č.j. 1881-71/2011-010100-21, č.j. 1881-72/2011-010100-21, č.j. 1881-73/2011-010100-21, č.j. 1881-74/2011-010100-21, č.j. 1881-75/2011-010100-21, č.j. 1881-76/2011-010100-21, č.j. 1881-77/2011-010100-21, č.j. 1881-78/2011-010100-21, č.j. 1881-79/2011-010100-21, č.j. 1881-80/2011-010100-21, č.j. 1881-81/2011-010100-21, č.j. 1881-82/2011-010100-21, č.j. 1881-83/2011-010100-21, č.j. 1881-84/2011-010100-21, č.j. 1881-85/2011-010100-21, č.j. 1881-86/2011-010100-21, č.j. 1881-87/2011-010100-21, č.j. 1881-88/2011-010100-21, č.j. 1881-89/2011-010100-21, č.j. 1881-90/2011-010100-21, č.j. 1881-91/2011-010100-21, č.j. 1881-92/2011-010100-21, č.j. 1881-93/2011-010100-21, č.j. 1881-94/2011-010100-21, č.j. 1881-95/2011-010100-21, č.j. 1881-96/2011-010100-21, č.j. 1881-97/2011-010100-21, č.j. 1881-98/2011-010100-21, č.j. 1881-

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím Celního ředitelství Brno (dále jen „odvolací orgán“). Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele do 397 platebních výměrů vydaných Celním úřadem Břeclav (dále jen „celní úřad“) ze dne 10. 12. 2010, kterými byla stěžovateli uložena povinnost odvést z dovezeného zboží – automobilového benzínu 95 Euro super a motorové nafty dovozní clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Uvedené zboží bylo dovezeno v období od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004.

[2] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Upozornil na to, že se již dříve zabýval stejnými žalobními body u žalobce Z. M., který byl odsouzen ve stejném trestním řízení jako stěžovatel. Jeho žaloba byla zamítnuta a toto rozhodnutí krajského soudu bylo potvrzeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 2 Afs 10/2013 – 54 (dostupný na www.nssoud.cz, stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že vznik celního dluhu a zánik práva (prekluze) vyměřit celní dluh jsou otázkami hmotněprávními. Je proto na ně nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu. Vzhledem k tomu, že k odnětí zboží celnímu dohledu došlo ve shora uvedeném období, je třeba aplikovat zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném do 30. 4. 2004 (dále jen „celní zákon“). Podle § 268 odst. 4 celního zákona platilo, že lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Jednání stěžovatele v daných věcech nejenže mělo znaky trestného činu, ale dokonce za něj byl stěžovatel pravomocně odsouzen. V důsledku těchto jednání nemohly být příslušné částky cla vyměřeny a zapsány do evidence. Tříletá subjektivní lhůta podle § 268 odst. 2 celního zákona se tak v daných věcech neuplatnila. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, je však třeba dovodit, že není přípustné, aby existovala majetková pohledávka státu bez jakékoliv limitace. Objektivní desetiletá lhůta podle § 268 odst. 3 celního zákona se tak uplatní i v tomto případě. Vzhledem k datům, kdy vznikly jednotlivé celní dluhy tak bylo nezbytné vyměřit částky cla a zapsat je do evidence nejpozději do 31. 12. 2013 a do 31. 12. 2014. Napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci dne 6. 6. 2011, proto k prekluzi práva správních orgánů vyměřit cla nedošlo.

[4] I pokud by soud dospěl k závěru, že § 268 odst. 4 celního zákona nelze aplikovat a zabýval by se jednotlivými dílčími úkony, kterými mělo dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, dospěl by ke stejnému závěru, tedy že k prekluzi práva vyměřit clo nedošlo. Jednotlivé dílčí úkony celního úřadu (sdělení o zahájení řízení, ústní jednání, provedení důkazů listinou) byly způsobilé přerušit běh subjektivní prekluzivní lhůty. Žalovaný tak neaplikoval správná ustanovení § 268 celního zákona, když se zabýval přetržením subjektivní prekluzivní lhůty. To však nic nemění na závěru, že zde právo na vyměření cel existovalo, a tedy

pokračování

že byla cla vyměřena včas. Nepřesná argumentace při vypořádávání odvolací námitky nemůže způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí.

[5] Pokud jde o možnost použití důkazů provedených v trestním řízení, krajský soud poukázal na to, že je vázán pravomocnými rozsudky soudů vydaných v trestním řízení proti stěžovateli. Z § 52 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) plyne, že je soud vázán rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Z výroku o vině pravomocného rozsudku Vrchního soudu v Olomouci vyplývá, že popis skutku ve spojení s osobou stěžovatele zcela odpovídá podmínkám stanoveným v § 240 odst. 1, 3 písm. b) celního zákona pro posouzení jednak toho, zda vznikl celní dluh nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu, a jednak toho, kdo je celním dlužníkem. Ani celní orgány si nemohly o již pravomocně vyřešené otázce o vině a trestu učinit úsudek a byly povinny vycházet v tomto ohledu z pravomocných trestních rozsudků. Pokud v odůvodnění svého rozhodnutí správní orgány převzaly i závěry uvedené v odůvodnění trestních rozsudků a odkazovaly na skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení, byl takový postup nadbytečný. Tato skutečnost však nemůže mít podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí.

[6] Námitku, že celní dluh mohl být vyměřen i v průběhu trestního řízení považoval soud za irelevantní. Podstatné bylo, že celní dluh byl vyměřen před uplynutím prekluzivních lhůt. Vypořádání další námitky není pro posouzení kasační stížnosti podstatné, neboť s ní nijak nesouvisí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[7] Pokud se krajský soud odkazuje na posouzení věci v případě žalobce Z. M., pak stěžovatel upozorňuje, že kauza jiného nemůže být určující pro posouzení jeho věci.

[8] Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o přetržení subjektivní prekluzivní lhůty úkony spočívajícími v ústním jednání dne 23. 1. 2007 a provedení důkazu listinou dne 4. 11. 2010. Již dne 20. 10. 2006 byl vydán rozsudek krajského soudu v trestní věci. Z toho je zřejmé, že učiněné úkony nesměřovaly k vyměření částky cla. Tomu nasvědčuje i právní názor krajského soudu uvedený v trestním rozsudku, podle něhož povinnost platit daně a clo plyne ze zákona a nikoliv ze spáchání trestného činu a proto stát jako poškozený nemá právo žádat náhradu škody v trestním řízení.

[9] Ve věci mohlo dojít též k porušení základních principů demokratické společnosti zakotvených v čl. 2 odst. 3 Ústavy a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Řízení správní, mezi něž patří i celní řízení, je založeno na zcela odlišných zásadách a principech, než trestní řízení (presumpce nevinny) a nic tedy nebránilo, aby nárok na zaplacení dle napadených rozhodnutí byl vydán dříve než bylo ve věci pravomocně rozhodnuto soudy obou stupňů. Neobstojí tedy tvrzení o tom, že trestní rozhodnutí měla mít pro celní řízení význam, neboť povinnost platit clo a daně plyne ze zákona a ne z rozhodnutí o spáchání trestného činu. Celá věc se jeví jako dodatečné stíhání lhůt pro vydání rozhodnutí, když správní orgán zanedbal své povinnosti a nevystavil výměry již bezprostředně po zahájení daňového řízení.

[10] Stěžovatel dále namítá, že je zcela nelogické a neúnosné, aby náhrada škody ve smyslu zaplacení cla a daní byla uplatňována jako sankce až po té, co stěžovatel vykonal jemu uložený trest odnětí svobody a následně byl zavázán k náhradě dle vydaných jednotlivých výměrů. Pokud vyměření trvalo skoro 10 let, pak je otázkou jakým způsobem by žalovaný osvědčil naléhavý právní zájem na podání určovací žaloby, pokud by se věc řešila v občanském soudním řízení. Stěžovatel také zjistil, že ne všichni spolupachatelé, kteří byli odsouzeni, byli zatíženi povinností

uhradit cla a daně stejnou měrou, či vůbec. Proto se domnívá, že je porušena zásada společné odpovědnosti a je tak dána nemožnost uplatnit právo na plnění za spoludlužníka.

[11] Původně celní úřad rozhodl tak, že ukládal celní a daňovou povinnost společně, které se zúčastňovaly dovozu pohonných hmot ze Slovenska a teprve následně byla tato povinnost přenesena na některé z fyzických osob, mj. i na stěžovatele, přičemž nebyl účastníkem celních či daňových řízení a jeho odpovědnost byla dána teprve rozhodnutím v trestní věci, tedy s ním nebylo od počátku vedeno řízení celní a daňové. Z celního řízení nevyplývá vlastní odpovědnost stěžovatele.

[12] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a zrušil i napadená rozhodnutí odvolacího orgánu.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že kasační námitky lze rozdělit do dvou základních tematických celků a to na otázku prekluze a na otázku dlužnické plurality. K oběma otázkám se vyjadřovala napadená rozhodnutí odvolacího orgánu. Prekluzi se podrobně věnoval i krajský soud. K obdobným kasačním důvodům se shodně vyjádřil Nejvyšší správní soud v několika rozsudcích ohledně žalobce Z. M. Pokud jde o otázku dlužnické plurality dle celního zákona, pak nebyla namítána v žalobě a objevuje se až v kasační stížnosti a i k této otázce se již také v minulosti vyjádřil Nejvyšší správní soud. S ohledem na uvedené navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Poté zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Pokud jde o upozornění, že posouzení učiněné Nejvyšším správním soudem ve věci žalobce Z. M. nemůže být předurčující pro posouzení věci stěžovatele, pak se s ním soud v obecné rovině ztotožňuje. V rozsahu, ve kterém se právní otázky určitých případů odlišují, není soud jejich posouzením v jiných věcech nijak vázán. Pokud však jde o právně shodné otázky, nebyl by rozhodující senát Nejvyššího správního soudu oprávněn se od odpovědi na ně odchýlit, aniž by ve smyslu § 17 s. ř. s. nejprve věc předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu. Nejvyšší správní soud se tedy musí nepochybně zabývat i předchozími rozhodnutími ve věci Z. M. v rozsahu, ve kterém se tato rozhodnutí zabývala stejnými právními otázkami, která jsou předmětem řízení o kasační stížnosti. Jak vyplývá dále z odůvodnění, nyní rozhodující devátý senát neshledal žádné důvody, aby se odchýlil od dříve zaujatého právního posouzení, když ostatně sám stěžovatel nijak nekonkretizoval v čem by případná dřívější rozhodnutí ve věci žalobce Z. M. měla být chybná. Nejvyšší správní soud vycházel z rozsudku ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012 - 236 a z rozsudku ze dne 28. 2. 2014, č. j. 2 Afs 89/2012 - 62 (dále jen „rozsudky Z. M.“), které se otázkám prekluze práva vyměřit clo, jakož i posouzením jednotlivých úkonů směřujících k vyměření cla podrobně věnoval.

[17] Dále je třeba upozornit na to, že podle § 323 celního zákona platilo, že pokud se v něm užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Pokud

pokračování

je proto dále hovořeno o clu, je třeba jím rozumět i daň z přidané hodnoty a spotřební daň, které byly vybírány při dovozu, a které byly stěžovateli vyměřeny platebními výměry celního úřadu společně se clem.

III.A Prekluze práva vyměřit clo

[18] Kasační námitka proti závěrům krajského soudu týkajícím se prekluze práva celních orgánů vyměřit clo směřuje proti posouzení toho, které úkony celních orgánů byly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Tyto kasační námitky se tak v zásadě mívají s rozhodovacími důvody krajského soudu. Ten došel primárně k závěru, že se tříletá subjektivní lhůta podle § 268 odst. 3 celního zákona ve věci neuplatní, neboť je vyloučena ustanovením § 268 odst. 4. V případech tam uvedených se uplatní objektivní desetiletá lhůta. Pouze nad rámec tohoto hlavního důvodu došel k závěru, že jednotlivé úkony celního úřadu byly způsobilé přetřhnout běh subjektivní prekluzivní lhůty ve smyslu § 268 odst. 2 a 3 celního zákona. Námitka by tak mohla být vyhodnocena jako nepřípustná.

[19] Nejvyšší správní soud se přesto otázkou prekluze práva celních orgánů vyměřit clo komplexně zabýval, když vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, podle něhož: „*Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“ Nejvyšší správní soud je proto povinen přihlížet k případné prekluzi práva z moci úřední (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135).

[20] Prekluzivní lhůtou v celním zákoně se obsáhle zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS. Zde se uvádí, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (k tomu viz obdobně rozsudek Soudního dvora EU, resp. v dané době Evropského soudního dvora, ze dne 23. 2. 2006, *Molenbergnatie NV*, C-201/04, Sb. rozh. s. I-2049, body 39 až 41, k hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit daň viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Na otázku prekluze je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu (tedy v období od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004).

[21] Pokud jde o zánik práva celních orgánů vyměřit clo, byl po celou rozhodnou dobu upraven § 268 v odstavcích 2 až 4 celního zákona, které zněly následovně:

(2) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

(3) Byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

(4) *Lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.*

[22] Ke vztahu mezi odstavci 2 a 3 a odstavcem 4 se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku Z. M., tak, že „*[s]myslem ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona je prodloužit tříletou lhůtu dle odst. 2 v případech, kdy celní dluh vzniknul v důsledku jednání majícího znaky trestného činu. Aplikace odst. 4 by tedy připadala do úvahy jenom tehdy, pokud by byla překročena tříletá lhůta.*“ Závěry krajského soudu o přednosti odst. 4 jsou tedy v rozporu s tímto závěrem Nejvyššího správního soudu. Nicméně krajský soud se zabýval i dodržením lhůty dle odst. 2 ve spojení s odst. 3 a došel k závěru, že i pokud by se věc posuzovala podle těchto ustanovení, k zániku práva vyměřit clo nedošlo. Nejvyšší správní soud je proto oprávněn tento právní názor krajského soudu korigovat, neboť odlišné posouzení této otázky nemá žádný dopad do práv stěžovatele. Ostatně pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že subjektivní tříletá lhůta pro vyměření cla by uplynula, musel by se zabývat tím, zda nedošlo k jejímu prodloužení podle odst. 4. Posuzování se tedy liší jen v pořadí aplikace citovaných zákonných ustanovení.

[23] Nyní posuzované celní dluhy vznikly v období v období od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004. Lhůta k vyměření cla podle § 268 odst. 2 celního zákona by tedy skončila, pokud by nedošlo k jejímu přetržení, dne 31. 12. 2006, pokud jde o celní dluhy vzniklé do 31. 12. 2003, a dne 31. 12. 2007, pokud jde o celní dluhy vzniklé do 31. 12. 2004.

[24] Při posouzení, zda mohl ten který úkon správce daně přerušit běh lhůty podle § 268 odst. 3 celního zákona, vyšel zdejší soud analogicky z judikatury k úkonům přerušujícím běh lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Je třeba poukázat zejména na závěry rozšířeného senátu obsažené v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, v němž dospěl mimo jiné k následujícím závěrům: „*Jak je zřejmé z přehledu stávající judikatury, je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty, směřující k vyměření či doměření daně a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně. Účelem přerušení prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno; nesmí jít tedy o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty. ... Musí se jednat o konkrétní „zjišťovací“ úkon. Lze vycházet i z úpravy dokazování v § 31 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení lze jako důkazních prostředků užít všech, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání. ... V daném případě přicházejí v úvahu dva protokoly o ústním jednání.*“ V posuzovaném případě tedy musí jít o takový úkon celního úřadu, který směřuje k vyměření cla a jeho provedení je nezbytný k dosažení stanoveného účelu a stěžovatel s ním byl seznámen.

[25] Prvním úkonem, o který opíral odvolací orgán i krajský soud přerušení prekluzivní lhůty bylo sdělení o zahájení řízení ze dne 11. 12. 2006. V rozsudku Z. M. ve věci sp. zn. 2 Afs 89/2012 dospěl soud k závěru, že v případech, kdy není zahájována daňová kontrola, má zahájení daňového řízení tytéž účinky jako zahájení daňové kontroly, které běh tříleté lhůty vždy přerušuje. Účinky tohoto úkonu nezpochybňuje ani stěžovatel. Tříletá lhůta by tedy nově skončila dne 31. 12. 2009.

[26] Druhým úkonem bylo ústní jednání konané dne 23. 1. 2007 ve Vazební věznici Brno, o němž byl sepsán protokol č. j. 607/07-0211-021. Ze shora citovaného 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

pokračování

provedeného ústního jednání je nutno vždy posuzovat *ad hoc*. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání, jeho předmětem bylo objasnění skutečností souvisejících se vznikem celních dluhů. Stěžovateli byla dána možnost se ke vzniku celních dluhů a jeho podílu na nich vyjádřit. Dotazy celního úřadu mimo jiné navazovaly na probíhající trestní řízení, když vycházely z výpovědi stěžovatele a dalších provedených důkazů. Dotaz například směřoval na vyjádření stěžovatele ke svědkovi a k telefonickým hovorům, učiněných při hlavním líčení dne 17. 7. 2006. Z protokolu vyplývá, že se celní úřad snažil zjistit roli stěžovatele při vzniku celního dluhu a reagoval na nové skutečnosti, které mj. zjistil až z trestního spisu. I toto ústní jednání je tak třeba považovat za úkon směřující k vyměření cla, jehož provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu. Tříletá lhůta by tedy nově skončila dne 31. 12. 2010.

[27] Posledním úkonem celního úřadu bylo provedení listinných důkazů (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005 – dále jen „trestní rozsudek krajského soudu“, a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, sp. zn. 5 To 85/2007 – dále jen „trestní rozsudek Vrchního soudu v Olomouci“) dne 24. 11. 2010, o čemž byl sepsán úřední záznam, č. j. 25832/2010-021100-021, ze kterého je zřejmé, že stěžovatel se nedostavil a ve věci se nijak nevyjádřil. Stěžovateli bylo dne 22. 11. 2010 doručeno oznámení o provedení důkazu, jímž byl o provádění těchto důkazů zpraven a současně poučen o jeho právu dokazování se zúčastnit, k těmto důkazům se vyjádřit a činit další návrhy. Ohledně těchto trestních rozsudků ve vazbě na daňové řízení ohledně některých shodných celních dluhů se zdejší soud vyjádřil v rozsudku Z. M. následovně: *„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 vyplynul 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.“* Nejvyšší správní soud nevidí žádný důvod se od těchto závěrů odchylovat a ze stejných důvodů shledává úkon celního úřadu spočívající v provedení důkazu listinou, o němž byl stěžovatel předem zpraven, za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. S ohledem na to by lhůta nově skončila dne 31. 12. 2013.

[28] Objektivní lhůta ve smyslu § 268 odst. 3 věta poslední celního zákona by skončila dne 31. 12. 2013, pokud jde o celní dluhy vzniklé do 31. 12. 2003, a dne 31. 12. 2014, pokud jde o celní dluhy vzniklé do 31. 12. 2004. Rozhodnutí odvolacího orgánu byla doručena zástupkyni stěžovatele dne 6. 6. 2011 a tímto dnem tudíž nabyla právní moci. K vyměření cla tak došlo v subjektivní i objektivní lhůtě stanovené § 268 celního zákona.

[29] Námitky stěžovatele proti závěrům uvedeným v odst. [39] a [40] rozsudku krajského soudu, které jsou ve svých výsledcích shodné s posouzením úkonů celního úřadu provedených zdejším soudem v odst. [26] a [27] tohoto rozsudku, že již dne 20. 10. 2006 byl vydán trestní rozsudek krajského soudu a proto je zřejmé, že učiněné úkony nesměřovaly k vyměření částky cla, nejsou důvodné. Pokud trestní rozsudek krajského soudu uvádí, že povinnost platit daně a clo plyne ze zákona a nikoliv ze spáchání trestného činu a proto stát jako poškozený nemá právo žádat náhradu škody v trestním řízení, pak tím krajský soud pouze reagoval na to, že nemůže rozhodnout o povinnosti uhradit dlužné clo v trestním řízení. Podle § 43 odst. 3 věta první zákona č. 141/1961 Sb. trestního řádu, ve znění platném v době vydání obou trestních

rozsudků, platilo, že poškozený, který má podle zákona proti obviněnému nárok na náhradu škody, jež mu byla trestným činem způsobena, je oprávněn také navrhnout, aby soud v odsuzujícím rozsudku uložil obžalovanému povinnost nahradit tuto škodu. Dané ustanovení však dopadá pouze na škodu, kterou by mohl přiznat soud v občanskoprávním řízení (viz shrnutí judikatury Nejvyššího soudu k této otázce v usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 – I., publ. pod č. 39/2014 Sb. NS). V posuzovaném případě se jednalo o vztah veřejnoprávní, o kterém nebyly oprávněny rozhodovat soudy v občanském soudním řízení, ale celní orgány podle celního zákona. Rozhodně nelze ze dvou vět na str. 170 trestního rozsudku krajského soudu dovozovat jakékoliv dopady pro daňové řízení, kromě jediného, že tento nárok nelze přiznat v trestním řízení.

[30] Pokud měl stěžovatel touto námitkou na mysli, že již dne 20. 10. 2006, tedy ke dni vyhlášení trestního rozsudku krajského soudu, mohly celní orgány vyměřit vůči stěžovateli celní dluhy, neboť měly k dispozici veškeré relevantní údaje, pak s tím nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Stejně tak s námitkou, že řízení správní, mezi něž patří i celní řízení, je založeno na zcela odlišných zásadách a principech, než trestní řízení (presumpce nevinny) a nic tedy nebránilo, aby nárok na zaplacení dle napadených rozhodnutí byl vydán dříve než bylo ve věci pravomocně rozhodnuto trestními soudy obou stupňů.

[31] Stěžovateli byla povinnost uhradit clo stanovena na základě § 240 odst. 3 písmeno b) celního zákona, tedy jako solidárnímu dlužníkovi z titulu, že je osobou, která se zúčastnila nezákonného dovozu zboží a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že tento dovoz je nezákonný. Jak vyplývá z odůvodnění trestního rozsudku krajského soudu, stěžovatel nebyl osobou, jejíž účast na vzniku celního dluhu by měla být celnímu úřadu od počátku zřejmá, ale byl organizátorem dalších osob, které vůči celnímu úřadu bezprostředně vystupovaly. Tato účast byla zjištěna důkazy provedenými v trestním řízení, zejména výpověďmi, odposlechy telefonických hovorů a propojením s osobami účastnicími se na odnětí zboží celnímu dohledu (viz zejména str. 148 až 150 trestního rozsudku krajského soudu). Tyto skutečnosti nebyly celnímu úřadu známy z vlastní činnosti a některé z nich si nebyl ani schopen opatřit mimo trestní řízení (zejména odposlechy telefonických hovorů). Podíl stěžovatele na nezákonném dovozu zboží byl zjištěn až trestními rozsudky.

[32] Nabytím právní moci také získaly rozsudky soudů rozhodujících v trestním řízení vůči celnímu úřadu zcela novou kvalitu. Jak vyplývá z § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), správce daně je vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci (obdobně § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Správce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla uhrazena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního orgánu, když podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Jak vyplývá z ustálené judikatury civilních soudů k § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, který stanoví ohledně trestných činů stejné pravidlo, je vázanost dána zejména výrokem o vině a to právní i skutkovou částí (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007,

pokračování

sp. zn. 26 Odo 197/2006 : „Soud je ve smyslu § 135 odst. 1 o.s.ř. vázán pouze výrokem (nikoliv odůvodněním) trestního rozsudku. Z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatněném nároku.“ – obdobně pak usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 25 Cdo 242/2004, nebo rozsudek ze dne 16. 7. 2014, sp. zn. 28 Cdo 273/2014).

[33] Zdejší soud se přitom zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v bodech [46] až [48] jeho rozsudku o tom, že výrok trestního rozsudku Vrchního soudu v Olomouci o vině stěžovatele, pokud jde o popis skutku je významnou okolností pro celní řízení. Odpovídá totiž podmínkám stanoveným v § 240 odst. 1, 3 písm. b) celního zákona pro posouzení jednak toho, zda vznikl celní dluh nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu, a jednak toho, kdo je celním dlužníkem. Tyto závěry krajského soudu stěžovatel nijak relevantně nezpochybnil.

[34] Z důvodů uvedených v bodech [31] až [33] tak nelze souhlasit se stěžovatelem, že by celní úřad pochybil, když nevystavil platební výměry již v průběhu trestního stíhání nebo bezprostředně po vyhlášení trestního rozsudku krajského soudu, neboť teprve z výsledků trestního stíhání zjišťoval míru a způsob zapojení stěžovatele do nezákonného dovozu zboží a právní mocí rozsudků byly tyto okolnosti postaveny pro celní řízení najisto. O tom, že z těchto rozsudků bude v řízení vycházeno, navíc musel být stěžovatel řádně procesně poučen. Stěžovatelem uváděné datum 20. 10. 2006 tedy není nijak relevantní pro odlišné posouzení otázky prekluze práva vyměřit clo, než jak bylo rozebráno v bodech [20] až [28] tohoto rozsudku.

III.B Ostatní kasační námitky

[35] Námitky stěžovatele popsané v bodech [10] a [11], tedy nelogičnost placení cla po výkonu trestu odnětí svobody, naléhavost právního zájmu na vyměření, porušení dlužnické solidarity a opomenutí účastenství v původních řízeních o celním dluhu jsou nepřipustné, neboť je stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti je řízením přezkumným a má se proto zabývat tím, jak se s žalobními důvody vypořádal krajský soud a nikoliv věc posuzovat z nových důvodů, které nebyly před krajským soudem řešeny. Námitka obsažená ve větě: „Z celního řízení pak nevyplývala vlastní odpovědnost stěžovatele.“, se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu a je proto také nepřipustná. Krajský soud dospěl k závěru, že celní orgány, stejně jako on sám, byly vázány trestními rozsudky o vině stěžovatele, v důsledku čehož bylo nadbytečné provádět v celním řízení další dokazování (viz body [44] až [51] rozsudku krajského soudu. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. platí, že kasační stížnost musí mimo jiné obsahovat vymezení, z jakých důvodů stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu. Mělo by se tedy jednat o polemiku s konkrétními právními či skutkovými závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí učinil. Stěžovatel však nijak neuvádí, v čem jsou úvahy krajského soudu vadné. Tyto závěry jsou navíc v zásadě shora aprobovány zdejším soudem, byť se jimi zabýval v souvislosti s tím, zda příslušné rozsudky byly či nebyly podstatné pro uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření cla.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. března 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu