



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost**, sídlem U Habrovky 11, Praha 4, zast. JUDr. Zdenkem Weigem, advokátem, sídlem Nad Zátisím 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobách proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-31/2009-170100-21, a ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-32/2009-170100-21,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Úvod a obsah žalob

Žalobce se původně samostatnými žalobami domáhal zrušení šesti rozhodnutí Celního ředitelství Praha, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu Praha III (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 30. 7. 2003, č. 43 – 48/2003. Poté, co soud všech šest řízení spojil ke společnému projednání, zrušil tři z napadených rozhodnutí, a to výrokem II. rozsudku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012-349, a výroky I. a II. rozsudku ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7 Af 11/2012-412. Ostatní tři napadená rozhodnutí uvedená v záhlaví tohoto rozsudku přezkoumává soud nyní; jedná se o rozhodnutí č. j. 71-27/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003

(dále též „první napadené rozhodnutí“), rozhodnutí č. j. 71-31/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 47/2003 (dále též „druhé napadené rozhodnutí“), a rozhodnutí č. j. 71-32/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 48/2003 (dále též „třetí napadené rozhodnutí“).

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, na základě něž zaniklo Celní ředitelství Praha, které původně v řízení před soudem vystupovalo jako žalovaný, neboť vydalo napadené rozhodnutí. V souladu s přechodným ustanovením § 82 odst. 2 uvedeného zákona však na místo žalovaného nastoupilo Generální ředitelství cel. Pro zjednodušení jsou oba tyto orgány v rozsudku označovány jako „žalovaný“.

Níže jsou stručně rekapitulovány žalobní body číslované soudem dle pořadí, pod kterými byly uvedeny v žalobách.

I. 1. Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

Ve třetím žalobním bodu žalobce tvrdí, že žalovaný aplikoval nesprávnou právní úpravu, když ohledně výpočtu prekluzivní lhůty pro stanovení daně použil ustanovení § 268 odst. 1 a 4 celního zákona ve znění zákona č. 1/2002 Sb. Jelikož jde o hmotně právní ustanovení, které nebylo v rozhodné době let 1997 – 2001 účinné, nelze jej na žalobcův případ retroaktivně aplikovat.

Otázce prekluze se žalobce dále věnuje předně ve třináctém žalobním bodu, kde tvrdí, že daň nebyla pravomocně vyměřena před uplynutím subjektivní tříleté prekluzivní lhůty. V řízení byla nezákonně provedena daňová kontrola, ačkoliv měla být provedena kontrola následná. Nezákonnou daňovou kontrolou tedy dle jeho názoru nemohlo dojít k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“). I kdyby však žalobce připustil, že zahájením daňové kontroly k přerušení subjektivní lhůty došlo, běžela by znovu od 31. 12. 2002. Poprvé sice byla pravomocně daň vyměřena již v roce 2004, následně však proti rozhodnutím o odvolání žalobce brojil správními žalobami, a to úspěšně. Po dobu řízení před soudem prekluzivní lhůta neběžela, a tedy skončila dne 13. 11. 2007 (první napadené rozhodnutí), respektive dne 20. 7. 2007 (druhé napadené rozhodnutí) dne 18. 8. 2007 (třetí napadené rozhodnutí). K pravomocnému vyměření daně však došlo napadenými rozhodnutí až dne 4. 5. 2009, tedy již po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný nesprávně vycházel z toho, že přerušení prekluzivní lhůty způsobilo též vydání rozhodnutí o odvolání, což je ovšem v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Ve čtrnáctém žalobním bodu žalobce namítal též uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta se dle jeho názoru nestaví v průběhu řízení před soudem.

Dále v patnáctém žalobním bodu žalobce obsáhle polemizuje s úvahami žalovaného týkajícími se prekluze. Tvrdí, že ačkoliv v době vzniku celního dluhu neexistovala samostatná právní úprava prekluze v celném zákoně a nebylo možno aplikovat ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), měl být aplikován § 2 odst. 3 zákona o soustavě daní. Prekluzivní lhůta dále dle názoru žalobce nemůže být vyloučena aplikací ustanovení § 268 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., celního

zákona (dále jen „celní zákon“), které nabylo účinnosti až po vzniku celního dluhu; jednalo by se o nepřípustnou pravou retroaktivitu.

I. 2. Nepřezkoumatelnost a jiné vady řízení

V prvním žalobním bodu žalobce uvedl, že jsou napadená rozhodnutí dle jeho názoru nicotná, neboť je v nich jako adresát vedle žalobce uveden též Ing. M. V., člen představenstva žalobce. Ing. V. až do vydání napadených rozhodnutí nebyl účastníkem řízení a není zřejmé, proč se v textu výroku rozhodnutí ocitl, ani o jakých jeho právech či povinnostech bylo rozhodováno.

Též ve druhém žalobním bodu se uvádí, že jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná, neboť potvrdila prvostupňové platební výměry v části výroků, kde byla stanovena lhůta k zaplacení a účet, na který má být doměřená daň zaplacená. V době vydání rozhodnutí o odvolání však již tuto lhůtu nebylo možné splnit a prvostupňový celní úřad neexistoval, protože měl žalovaný ve svých rozhodnutích nově stanovit lhůtu platby a účet, na nějž má být zaplacená.

Ve čtvrtém žalobním bodu, jenž se týká pouze napadených rozhodnutí č. j. 71-31/2009-170100-21 a č. j. 71-32/2009-170100-21, žalobce namítá, že součástí výroků těchto rozhodnutí je tabulka výpočtu celního dluhu, která však obsahuje údaje týkající se i jiných platebních výměrů, než těch, která byla napadena příslušným odvoláním. Výše daně vyměřených napadenými rozhodnutími tak neodpovídá finálnímu výsledku uvedenému v tabulce. Zároveň žalobce uvedl, že tabulka obsahuje údaje o pohonných hmotách, které byly odčerpány ze sítě od 31. 1. 1997, ačkoliv kontrole byly podrobeny pouze jednotné celní deklarace z období od 26. 8. 1997. Došlo tedy k nepřípustnému rozšíření předmětu řízení, a to navíc pro období, za které již uplynula subjektivní i objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

Podle pátého žalobního bodu jsou výroky napadených rozhodnutí vnitřně rozporné v částech týkajících se období, v němž měly být pohonné hmoty ze sítě odčerpány. První napadené rozhodnutí se týká jednotných celních deklarací vydaných mezi 19. 7. 1999 a 16. 1. 2001, avšak dle výpočtové tabulky měl žalobce zboží nakoupené podle těchto deklarací odejmout z produktovodní sítě mezi 14. 5. 1997 a 29. 12. 2000. Žalovaný tedy tvrdí, že zboží bylo odňato celnímu dohledu dva roky předtím, než bylo vůbec uskladněno v celním skladu, což je závěr nemyslný. Druhé napadené rozhodnutí uvádí, že zboží uvedené v deklaracích z 26. 8. 1997 až 17. 12. 1998 bylo ze sítě odňato v období od 1. 3. 1999 do 30. 9. 2000, což ovšem není možné, neboť dle platebních výměrů č. 48/2003 a 45/2003 a souvisejících rozhodnutí žalovaného by žalobce musel v uvedeném období rovněž odnímat celnímu dohledu zboží tehdy deklarované. Téže zboží však nemohlo být celnímu dohledu odňato dvakrát. Totéž se týká třetího napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že v období od 27. 10. 2000 do 16. 10. 2002 bylo celnímu dohledu odňato zboží deklarované od 18. 1. 1999 do 19. 7. 1999, ačkoliv v době od 27. 10. 2000 do 30. 11. 2000 mělo být odnímáno též zboží uvedené v platebním výměru č. 45/2003.

V šestém žalobním bodu žalobce zpochybňuje způsob, jakým žalovaný celní dluh vypočítal. V napadených rozhodnutích totiž není uvedeno datum odnětí zboží celnímu

dohledu, jak požadoval správní soud v předchozím kasačním rozsudku ve věci. Je zde pouze datum odpisu z evidence BPCS vedené společností Čepro, a.s., avšak toto datum není datem odnětí celnímu dohledu. Žalobce kromě evidence BPCS vycházel z faktur vystavených společností Slovnaft a výpočet celního dluhu provedl obdobně jako policie v souvisejícím trestním řízení; o této otázce by si však měl správní orgán učinit úsudek sám a neměl by pouze vycházet ze stanoviska znalce či policie.

Dle devátého žalobního bodu je schopnost žalobce prokazovat svá tvrzení podstatně omezena, neboť celní úřad v rámci daňové kontroly podle § 16 odst. 7 zákona o správě daní převzal žalobcovy doklady, aniž by o tom vydal potvrzení. Následně tyto doklady bez dalšího předal policii, k čemuž jej ovšem právní úprava neoprávnjuje.

V desátém žalobním bodu žalobce namítá, že byly provedeny dvě paralelní daňové kontroly, z nichž jedna byla ukončena dne 10. 2. 2003 a druhá dne 30. 7. 2003. Později ukončená kontrola byla dle žalobce opakovaná, a tedy nezákonná. Navíc správce daně odmítl žalobci poskytnout dostatečný čas k tomu, aby se k závěrům druhé daňové kontroly vyjádřil, čímž byla porušena jeho procesní práva. To je v rozporu se závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2005, č. j. 10 Ca 118/2004-264, a též v rozporu s postupem správce daně v řízení týkajícím se společnosti Tukový průmysl. V něm totiž správce daně rozhodl o neplatnosti svých původních rozhodnutí právě s odůvodněním, že společnosti Tukový průmysl nebyl dán prostor k tomu, aby se vyjádřila k výsledkům druhé daňové kontroly.

Jedenáctý žalobní bod se týká podjatosti úředních osob rozhodujících v odvolacím řízení, již žalobce namítl v podání ze dne 6. 2. 2009. O této námitce nebylo nikdy řádně rozhodnuto. Písemnost ze dne 12. 2. 2009, v níž se žalovaný námitkou podjatosti zabýval, odporuje požadavkům § 26 zákona o správě daní. Žalobce má tedy za to, že v odvolacím řízení mohly rozhodovat podjaté osoby, což pokládá za vadu řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Ve dvanáctém žalobním bodu žalobce tvrdí, že správce daně ve věci provedl daňovou kontrolu, ačkoliv měl postupovat podle celního zákona a provést následnou kontrolu. Ustanovení § 127 celního zákona je totiž dle § 320 odst. 1 celního zákona ustanovením speciálním k § 16 zákona o správě daní. Na uvedeném nic nemění ani čl. II bod 5 novelizačního zákona č. 1/2002 Sb. Tuto vadu řízení dle žalobce nelze zhojit. Navíc se s uvedenou námitkou žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal zcela zmatečně, když sice připustil, že daňová kontrola prováděna být neměla, ale zároveň dospěl k závěru, že pravomoci správce daně nebyly překročeny. Dále žalobce tvrdil, že celní orgány nebyly oprávněny provádět ani celní dohled, byly-li přesvědčeny, že předmětné zboží již neexistuje, respektive není v držení žalobce. Podle § 2 písm. k) celního zákona ve spojení s § 48 odst. 1 lze totiž úkony celního dohledu provádět jen vůči tomu, kdo zboží má, nebo je alespoň pravděpodobné, že je má.

Dle šestnáctého žalobního bodu žalobce namítá vadu napadených rozhodnutí spočívající v tom, že ačkoliv se v jejich odůvodnění uvádí, že solidárním daňovým dlužníkem je spolu s žalobcem společnost Tukový průmysl spol. s r.o., ve výroku rozhodnutí je jako dlužník označen výhradně žalobce. Dle názoru žalobce mělo být o

povinnosti obou solidárních dlužníků rozhodnuto ve společném řízení, aby nevznikla situace, kdy tutéž daňovou povinnost splní oba dlužníci paralelně.

V sedmáctém žalobním bodu žalobce tvrdí, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na uplatněné odvolací body reaguje v některých případech pouze odkazy na jiné dokumenty založené ve správním spise; dále pak odkazuje na přílohy správního spisu označené velkými písmeny, ačkoliv žalobci nikdy nebyl takto členěný spis předán. Dále se žalovaný nijak nevypořádal s námitkou nespolehlivosti údajů uvedených v evidenci BPCS; odkázal pouze na dokumenty ze spisu shrnující shromážděné důkazy a zjištěné skutečnosti, což je ovšem v rozporu s 50 odst. 7 zákona o správě daní. Odůvodnění rozhodnutí má být obsaženo v něm samém; není přípustné, aby odůvodnění tvořily různé dokumenty ze správního spisu. Navíc tyto dokumenty samo o sobě nejsou důkazy, takže na ně žalovaný nemůže odkazovat k prokázání svých tvrzení. Dle žalobce je též nepřijatelné, aby napadené rozhodnutí ohledně výpočtu celního dluhu odkazovalo na policejní zprávu, neboť výši celního dluhu měly zjišťovat orgány celní správy. Žalovaný též opomněl vyhodnotit, které konkrétní doklady z žalobcova účetnictví považoval za nevěrohodné a z jakého důvodu. Žalobce se tedy proti závěrům žalovaného nemůže účinně bránit.

Dle osmnáctého žalobního bodu je napadené rozhodnutí vadné též proto, že neuvádí den vzniku celního dluhu, respektive okamžik, kdy bylo zboží odňato celnímu dohledu; to však ve svých předchozích zrušujících rozsudcích v nyní projednávaných věcech požadoval soud.

V devatenáctém žalobním bodu žalobce namítá, že rozhodnutí ve svých výrocích nesprávně identifikují napadené platební výměry. Ve všech výrocích je napsáno, že platební výměry byly vydány pod číslem jednacím 1499/03-08, avšak žalobce napadal výměry vydané pod číslem jednacím 1498/03-08. Napadená rozhodnutí jsou vadná též proto, že je v nich uvedeno, že je jimi vyměřen celní dluh, a nikoliv daň. Ve skutečnosti však byla vyměřena daň, a proto je výrok rozhodnutí nezákonný. Nadto výrok platebních výměrů neobsahoval údaj o základu daně. Dle žalobce také byly platební výměry neplatné, respektive nicotné, a to na základě ustanovení § 32 odst. 2 písm. d), § 46 odst. 4 a § 32 odst. 7 zákona o správě daní. Na podporu svého závěru žalobce též odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02.

Dvacátý žalobní bod se týká otázky, zda dovezené zboží, z něhož byl vyměřen celní dluh napadenými rozhodnutími, bylo propuštěno do veřejného celního skladu, nebo nikoliv. Žalobce poukazuje na rozhodnutí celních úřadů, jimiž byla společnost Tukový průmysl shledána vinnou ze správního deliktu spočívajícího v porušení celních předpisů při propuštění zboží do veřejného celního skladu. Dle žalobce v těchto rozhodnutích i navazujících rozsudcích Městského soudu v Praze č. j. 7 Ca 132/2005-71 a Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 159/2006-138 bylo potvrzeno, že předmětné zboží do veřejného celního skladu propuštěno bylo. Je tedy nekonzistentní, pokud žalovaný nyní napadené rozhodnutí založil na závěru opačném, tedy že zboží bylo odňato celnímu dohledu ještě předtím, než bylo propuštěno do veřejného celního skladu.

Ve dvacátém prvním žalobním bodu žalobce namítá, že výrok napadených rozhodnutí je nesrozumitelný, neboť je v něm uvedeno, že se výrok platebních výměrů

mění v plném rozsahu („se mění tak, že výrok napadeného rozhodnutí zní“), ale na konci výroku se uvádí, že „v ostatních částech zůstává výrok měněného rozhodnutí beze změny“. Není však jasné, které části zůstaly beze změny, když jsou výroky napadených rozhodnutí formulovány jako úplně nahrazení výroků platebních výměrů.

I. 3. Nezákonnost rozhodnutí

Dle sedmého žalobního bodu vůbec nevznikla povinnost platit daň v případě zboží odňatého celnímu dohledu před 1. 7. 1997, kdy nabyl účinnosti § 323 odst. 2 celního zákona. Dle tohoto ustanovení se celním dluhem rozumí i vzniklá daňová povinnost, avšak před jeho účinností bylo třeba aplikovat ustanovení § 2 písm. i) celního zákona, podle nějž se celním dluhem rozumí toliko povinnost zaplatit clo. Žalobce je přesvědčen, že závěry žalovaného nepodporuje ani jím citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 149/2004-159. Jelikož žalobcem dovážené zboží bylo osvobozeno od cla a až do 30. 6. 1997 právní předpisy nestanovily, že u takového zboží vzniká daňová povinnost, je třeba dospět k závěru, že za toto období povinnost nevznikla.

V osmém žalobním bodu žalobce zpochybňuje pojem „intervalový celní dluh“ používaný žalovaným. Tento pojem je dle žalobce nesmyslný, neboť vede k závěru, že povinnost zaplatit clo vznikla, a po určitém čase opět zanikla, aniž by clo bylo skutečně zaplacen. Dále je žalobce přesvědčen, že měl žalovaný pro stanovení výše celní hodnoty zboží použít metodu převodní hodnoty dle § 66 odst. 2 celního zákona, neboť mu bylo známo, jakou cenu žalobce za zboží uhradil svému dodavateli, společnosti Slovnaft. Proto nebylo důvodu postupovat podle subsidiárních ustanovení § 68 a 69 celního zákona. Navíc žalovaný nepostupoval řádně ani dle těchto ustanovení, neboť neuvedl, se kterým konkrétním zbožím, u něhož by byla dříve celní hodnota stanovena podle § 66 a 67 celního zákona, srovnal zboží dovezené žalobcem. Za takové situace má žalobce za to, že žalovaný stanovil daň za použití pomůcek, avšak neuvedl, proč tak postupoval; daň měla být stanovena dokazováním, ovšem podklady, na něž se odkazuje v napadených rozhodnutích, mají spíše charakter pomůcek.

V posledním, dvacátém druhém žalobním bodu žalobce zpochybňuje způsob, jakým žalovaný zjistil okamžik vzniku celního dluhu, potažmo stanovil jeho výši. Poukazuje na to, že správce daně I. stupně opakovaně dospěl k závěru, že k odnětí zboží došlo až po jeho propuštění do režimu uskladnění ve veřejném celním skladu; na tomto skutkovém závěru stavěly obě zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí týkající se správního deliktu společnosti Tukový průmysl i původní rozhodnutí žalovaného v této věci, která byla zrušena správním soudem. Nyní však žalovaný bez náležitého zdůvodnění ignoroval jednotné celní deklarace, jimiž bylo zboží propuštěno do veřejného celního skladu, ačkoliv se jedná o veřejné listiny, jimž svědčí presumpce správnosti; platnost deklarací nebyla nikdy napadena. Žalovaný se dle žalobce zabýval pouze zbožím, které bylo vydáno z produktovodní sítě, ale zboží vydané do veřejného celního skladu pominul. Nadto vycházel z evidenčního programu BPCS jako z nezpochybnitelného zdroje informací, přičemž však opomněl vzít v úvahu již dříve prokázané skutečnosti. Žalovaný nevzal v úvahu ani vyjádření společnosti Čepro ze dne 17. 12. 2002, z něhož plyne, že evidence BPCS není schopna poskytnout údaje o fyzickém naskladnění či vyskladnění zboží. Dle žalobce je též nesprávný postup žalovaného, který k úhradě celního vyměřeného celního dluhu použil daň, již žalobce předtím uhradil ze zboží propuštěného do celního skladu.

Není však zřejmé, z čeho byla uhrazena daň vzniklá v souvislosti s tímto zbožím, jehož propuštění do celního skladu stvrdila pravomocná rozhodnutí celního úřadu.

II.

Vyjádření žalovaného a repliky žalobce

Jelikož je pro určení předmětu řízení před soudem rozhodný především obsah žalob, rekapituluje soud další podání účastníků řízení jen zcela stručně; vzhledem k jejich mimořádné obsáhlosti by podrobná reprodukce v rozsudku nebyla účelná. Podrobnosti z vyjádření žalovaného podstatné pro rozhodnutí soudu jsou rekapitulovány v rámci vlastní úvahy soudu.

Žalovaný navrhl zamítnutí všech podaných žalob. Dle názoru žalovaného nemohlo dojít k prekluzi práva vyměřit celní dluh, neboť v rozhodné době právní řád prekluzivní lhůtu nestanovil. Dále argumentoval, že k prekluzi nemohlo dojít proto, že jednání žalobce mělo znaky trestné činnosti. Ohledně způsobu stanovení celního dluhu žalovaný uvedl, že okamžik vzniku celního dluhu stanovil na základě údajů o stavu pohonných hmot v produktovodní síti na účtu žalobce. Údaje byly čerpány z účetní databáze BPCS vedené společností Čepro, provozovatelem produktovodní sítě. Jelikož se zboží v síti mísilo, nebylo možné určit, které konkrétní odčerpané zboží odpovídá jednotlivé dodávce, za niž žalobce zaplatil slovenskému dodavateli. Proto byly vytvořeny cenové mapy a zboží byla přiřazena celní hodnota vždy odpovídající ceně, kterou žalobce hradil svému dodavateli za srovnatelné zboží dodané v období, v němž bylo posuzované zboží odňato celnímu dohledu. Žalobcem namítaná procesní pochybení žalovaný uznal v části, v níž se týkala části řízení před kasačními zásahy správního soudu. Naopak v pokračujícím řízení již žalovaný pochybení vytýkaná soudem zhojil. Žalovaný připustil, že v původním řízení měla být vůči žalobci provedena následná kontrola podle celního zákona, a nikoliv daňová kontrola podle zákona o správě daní, avšak zároveň uvedl, že materiálně byla veškerá žalobcova procesní práva zachována.

Ve vyjádřeních ze dne 3. 11. 2009 označeném jako *Doplnění žalobních námitek* žalobce upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyvozoval, že v jeho věci je aplikovatelná prekluzivní lhůta dle § 4 zákona o soustavě daní.

V replikách k vyjádření žalovaného pak žalobce opakoval argumentaci uvedenou již v žalobách. Měl za to, že žalovaný žalobní tvrzení dostatečně nevyvrátil, a proto na podaných žalobách trval.

III.

Dosavadní průběh soudního řízení

Dne 1. 7. 2011 se ve věci konalo ústní jednání, na němž soud spojil ke společnému projednání žaloby vedené pod sp. zn. 7 Ca 179-184/2009. Strany při jednání setrvaly na svých stanoviscích prezentovaných již v písemných podáních. Na ústním jednání dne 29. 7. 2011 strany uváděly zejména své názory ohledně běhu desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu.

Rozsudkem ze dne 4. 8. 2011, č. j. 7 Ca 179/2009-131, městský soud všechna napadená rozhodnutí i prvostupňové platební výměry zrušil. Dospěl totiž k závěru, že k uplynutí prekluzivní lhůty u vyměřeného celního dluhu došlo.

Rozsudek městského soudu byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, č. 2676/2012 Sb. NSS (dále jen „první zrušující rozsudek“). Zde Nejvyšší správní soud vyložil, že při plynutí desetileté prekluzivní lhůty je třeba aplikovat § 41 s. ř. s., dle něž lhůta neběží po dobu soudního řízení. Jelikož ve věci již jednou řízení před správním soudem vedeno bylo, neběžela po tuto dobu jak tříletá, tak desetiletá lhůta. Naopak se ztotožnil s městským soudem v tom, že okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty je třeba stanovit podle data vzniku celního dluhu, z něhož vycházel žalovaný v napadených rozhodnutích.

Následně městský soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012-342, zrušil rozhodnutí žalovaného, jimiž byly změněny platební výměry č. 44-46/2003, a též uvedené platební výměry, neboť v těchto případech prekluzivní lhůta uplynula. Ostatní tři rozhodnutí byla vyloučena k samostatnému projednání.

I druhý rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 76/2014-51 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“), neboť městský soud pochybil, když zrušil nejen rozhodnutí o odvolání, ale též prvostupňové platební výměry. Části platebních výměrů se totiž týkaly neprekudovaného období, v němž celní dluh vznikl, a pro toto období bylo namístě v řízení pokračovat.

Třetím rozsudkem městského soudu ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7 Af 11/2012-412, byla zrušena rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům č. 44-46/2003. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 9 Afs 83/2015-44.

V pokračujícím řízení před soudem už se tedy rozhoduje pouze o rozhodnutích žalovaného, jimiž byly změněny platební výměry č. 43, 47 a 48/2003.

III.

Ústní jednání a obsah správního spisu

Ve dnech 25. 10. 2017 a 22. 11. 2017 se ve věci konala ústní jednání. Právní zástupce žalobce rekapituloval nejpodstatnější žalobní body a své vyjádření zároveň předložil i písemně. Žalovaný se vyjádřil především k otázce prekluze, přičemž předložil dokument, v němž shrnul, jak dle jeho názoru plynula prekluzivní lhůta pro stanovení cla ve všech třech případech. Dále žalovaný rekapituloval svá tvrzení obsažená již v odůvodnění napadených rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

Žalobce na vyjádření žalovaného předložené na ústním jednání dne 25. 10. 2017 reagoval písemným vyjádřením ze dne 6. 11. 2017, v němž povětšinou zopakoval dříve uplatněnou argumentaci k běhu prekluzivní lhůty. Zejména tvrdil, že daňová kontrola byla nezákonná, neboť měla být uplatněna následná kontrola podle celního zákona, a proto její zahájení nemohlo představovat úkon přerušující prekluzivní lhůtu pro vyměření celního dluhu. Totéž platí pro další úkony provedené v rámci daňové kontroly, zejména pro

místní šetření ze dne 1. 8. 2002. Dále žalobce polemizoval s prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu v této věci a tvrdil, že ke znovuoobnovení běhu prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s. nemohlo dojít ve vztahu k vyměřovanému celnímu dluhu, ale pouze k daním a poplatkům. Ustanovení § 41 s. ř. s. se na clo výslovně vztahuje až ve znění účinném od 1. 1. 2012. Žalobce má taktéž za to, že v odvolacím řízení pokračujícím po prvních kasačních zásazích Městského soudu v Praze již k žádným kvalifikovaným úkonům přerušujícím prekluzivní lhůtu nedošlo, a tedy došlo k jejímu marnému uplynutí, i kdyby byla přerušena daňovou kontrolou z roku 2002. Zejména prekluzivní lhůta nebyla přerušena výzvou ze dne 3. 10. 2006, neboť v ní žalovaný žádal pouze doplnění a prokázání již dřívějších tvrzení žalobce. Totéž se týká výzvy ze dne 17. 10. 2006. Svědecká výpověď svědka Pechana ze dne 27. 4. 2007 taktéž prekluzivní lhůtu nepřerušila, neboť se jednalo pouze o dílčí úkon, který vyzněl v neprospěch žalovaného. Všechny další úkony směřovaly pouze k odstranění pochybení celní správy v předchozím řízení, a proto jimi k přerušení lhůty taktéž dojít nemohlo.

Vzhledem k mimořádné obsáhlosti správního spisu se na tomto místě rekapituluji jen hlavní body řízení. Podstatné podrobnosti jsou uvedeny níže v rámci úvah soudu, a to i s odkazy na čísla listu správního spisu, je-li to namístě.

Mezi 23. 7. 2002 a 10. 2. 2003 byla vůči žalobci provedena daňová kontrola týkající se let 1996 – 2002, v níž se celní orgány zaměřily na celní deklarace ohledně zboží – pohonných hmot dovozených žalobcem ze Slovenska a otázku, zda toto zboží nebylo odňato celnímu dohledu. Závěrem daňové kontroly bylo, že k nezákonnému odnětí zboží celnímu dohledu došlo, neboť na konci zkoumaného období žalobce již žádným dovezeným zbožím nedisponoval, aniž by zajistil jeho propuštění do volného oběhu a úhradu souvisejícího celního dluhu.

Na základě zjištění daňové kontroly byly vydány platební výměry ze dne 30. 7. 2003, č. j. 1498/03-08, č. 43/2003, č. 47/2003 s č. 48/2003, jimiž byl žalobci doměřen celní dluh sestávající se z daně z přidané hodnoty a spotřební daně ze zboží, které bylo nezákonně odňato celnímu dohledu. Odvolání proti těmto platebním výměrům byla původně zamítnuta rozhodnutími Celního ředitelství Praha ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-01/03-170-21, č. j. 13134-05/03-1701-21 a č. j. 13134-06/03-1701-21.

Původní rozhodnutí o odvoláních však byla zrušena rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 95/2004-149, 16. 11. 2005, č. j. 7 Ca 85/2004-124, a ze dne 22. 11. 2005, č. j. 6 Ca 113/2004-150. Žalovanému bylo především uloženo, aby v dalším řízení jednoznačně určil a prokázal, kdy mělo dojít k odnětí zboží celnímu dohledu, potažmo kdy a v jaké výši vznikl celní dluh.

V pokračujícím řízení žalovaný činil úkony, v rámci nichž shromáždil další důkazní prostředky a své původní závěry přehodnotil. Výši celního dluhu a okamžik jeho vzniku stanovil způsobem, který byl již zrekapitulován výše v rámci vyjádření žalovaného k žalobám. Tyto své závěry byly promítnuty do rozhodnutí Celního úřadu Praha ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003, ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-31/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 47/2003, a ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-32/2009-170100-21, jímž byl změněn platební výměr č. 48/2003. Tato rozhodnutí jsou nyní předmětem soudního přezkumu.

V.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

V. 1. Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

Nejprve se soud zabýval otázkou, zda v době vydání napadených rozhodnutí již neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Prekluzi správní soud zkoumá z úřední povinnosti, neboť účelem řízení před soudem není poskytovat ochranu právům, která neexistují (srov. nálezy ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07; ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 1464/07; ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07).

Předběžnou otázkou pro posouzení prekluze je zjištění, kdy měl žalobcův celní dluh vzniknout. Právě od tohoto okamžiku se totiž bude prekluzivní lhůta počítat. Tuto otázku již do značné míry vyřešil Nejvyšší správní soud v prvním zrušovacím rozsudku v této věci, kde uvedl, že rozhodným okamžikem je vznik celního dluhu, který označil žalovaný v napadených rozhodnutích. Žalobce však ve čtvrtém žalobním bodu namítal, že z druhého a třetího napadeného rozhodnutí není zřejmé, kterých období uvedených v tabulce výpočtu celního dluhu se týkají. Je pravdou, že v obou těchto rozhodnutích je obsažena totožná tabulka, která obsahuje datum odpisu zboží z evidence BPCS. Jedná se o zboží odepsané mezi 31. 1. 1997 a 16. 10. 2002. Jak žalovaný vysvětlil v napadených rozhodnutích (například na str. 68-72 druhého napadeného rozhodnutí), považoval za okamžik vzniku celního dluhu, respektive okamžik odnětí zboží celnímu dohledu právě odepsání zboží z účtu žalobce.

Na tomto místě je též třeba upozornit, že na některých řádcích tabulky datum odpisu z BPCS chybí. Jak plyne z dokumentu Celního úřadu Praha D1 nazvaného „*Popis dokumentace zjištění*“ (č. 1. správního spisu 5203-5218), na nějž žalovaný opakovaně v napadených rozhodnutích odkazuje, jedná se o položky dodávek zboží ze Slovenska. Připsání dovezeného zboží na účet žalobce považoval žalovaný za odnětí celnímu dohledu a okamžik vzniku celního dluhu tehdy, když byla tímto zbožím uhrazena předchozí zápůjčka domácího zboží od společnosti Čepro (srov. např. řádky č. 4562 a 4563 a vysvětlení k nim na č. 1. 5217 správního spisu). Soud má za to, že žalovaný neměl ve výrocích svých rozhodnutí ponechat tyto řádky bez jakéhokoliv označení data vzniku celního dluhu. Jelikož je však ze zařazení těchto řádků mezi jiné položky jasné, kam časově spadají, a z podkladů obsažených ve správním spise, na něž napadená rozhodnutí výslovně odkazuje, lze zcela přesně určit, kdy a jak podle názoru žalovaného v těchto případech celní dluh vznikl, nepovažoval soud tuto vadu za natolik závažnou, aby mohla způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí. Dané položky ostatně nebyly zpochybněny ani v žalobě, a žalobce jejich významu tedy zřejmě porozuměl.

Žalobce se mýlí, má-li za to, že z druhého a třetího rozhodnutí není zřejmé, kterých časových období se týkají. V jednotné tabulce jsou totiž odděleny části relevantní pro jednotlivé platební výměry, potažmo rozhodnutí o odvoláních. Druhého napadeného rozhodnutí, respektive platebního výměru č. 47/2003, se týkají údaje o zboží, u něhož měl

celní dluh vzniknout mezi 1. 3. 1999 a 30. 9. 2000 (řádky tabulky č. 3.765 – 11.494); v případě třetího napadeného rozhodnutí, respektive platebního výměru č. 48/2003, se jednalo o zboží, u něhož měl celní dluh vzniknout mezi 1. 10. 2000 a 16. 10. 2002 (řádky tabulky č. 11.980 – 19.572). U prvního napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003, je situace nesporná, neboť výrok tohoto rozhodnutí obsahuje vlastní, oddělenou tabulku. Prvním napadeným rozhodnutím tedy byl celní dluh vyměřen za období od 23. 6. 1999 do 31. 12. 2000.

Dále soud musel zvážit, zda právní předpisy v rozhodné době prekluzivní lhůtu pro vyměření celního dluhu vůbec stanovily. Soud se ztotožňuje s žalobcem i s žalovaným v závěru, že pro posouzení okamžiku počátku prekluzivní lhůty, délky jejího trvání a podmínek jejího přerušení je rozhodná právní úprava účinná v době vzniku celního dluhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS). Tento závěr ostatně v nyní projednávané věci učinil již Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku, který je pro městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. v dalším řízení závazný. S žalobcem se tedy lze ztotožnit, že na jeho věc v žádném případě nelze retroaktivně aplikovat ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, dle něž se lhůta pro vyměření cla nevztahuje na případy, kdy clo nemohlo být vyměřeno z důvodu jednání majícího znaky trestného činu. Stejně tak nelze aplikovat ani Celní kodex Evropské unie, neboť ke vzniku celého celního dluhu došlo ještě před vstupem České republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2004.

Je pravdou, že v rozhodné době celní zákon vlastní úpravu o prekluzivní lhůtě pro vyměření celního dluhu neobsahoval. Zároveň ustanovení § 320 písm. b) celního zákona, ve znění do 30. 6. 2002, výslovně vylučovalo subsidiární aplikaci ustanovení § 47 zákona o správě daní, kde byla prekluzivní lhůta upravena pro daňové řízení. Jak ovšem vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105 (č. 1837/2009 Sb. NSS), v demokratickém právním státě nelze připustit, aby měl stát vůči jednotlivci časově neomezené právo pro vyměření daňové povinnosti. Proto je třeba subsidiárně aplikovat ustanovení § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní, který byl v rozhodné době platný a účinný. Neobstojí tedy úvahy vedené žalovaným v napadeném rozhodnutí, dle nichž prekluzivní lhůta vůbec neběžela, neboť pro ni neexistoval právní podklad. Sám žalovaný ostatně na uvedený judikát sám reagoval vyjádřeními v rámci řízení před soudem, kde aplikaci § 4 zákona o soustavě daní připustil. Soud se tak ztotožnil s argumentací uplatněnou v patnáctém žalobním bodu.

Ustanovení § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní zní následovně:

„(2) Daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.

(3) Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“

Soud se nejprve zabýval uplynutím objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 4 odst. 3 zákon o soustavě daní, části věty za středníkem. Jak vyplývá z citovaného ustanovení, tuto lhůtu nebylo možno přerušit úkonem směřujícím k vyměření daně. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161 (č. 1542/2008 Sb. NSS), se dále podává, že před uplynutím lhůty je třeba daň vyměřit pravomocně. Toto rozhodnutí se sice vztahuje k § 47 zákona o správě daní, avšak není důvodu, proč by jeho závěry neměly být obdobně aplikovány i na jiná, obdobně formulovaná zákonná ustanovení upravující lhůty pro stanovení daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009-124, č. 1966/2010 Sb. NSS).

Nejstarší celní dluh byl vyměřen druhým napadeným rozhodnutím; jednalo se o dluh vzniklý dne 1. 3. 1999. Dle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní tedy desetiletá lhůta pro vyměření daně počala plynout dne 31. 12. 1999 a uplynout mohla nejdříve dne 31. 12. 2009. Jak dále vyplývá z prvního zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci, lhůta se stavěla během řízení před soudem, které probíhalo v letech 2004 až 2005, a to na základě § 41 s. ř. s. Městský soud upozorňuje, že zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný v tomto řízení je pro něj procesně závazný v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s., a proto se od jeho závěrů městský soud nemůže odchýlit. Přesto je nutno uvést, že žalobcova argumentace uvedená ve vyjádření ze dne 6. 11. 2017 nemůže obstát. Je sice pravdou, že novelou soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. bylo ustanovení § 41 s. ř. s. změněno tak, že se nově výslovně netýká pouze daní, ale i cla; to je však pro nyní projednávanou věc irrelevantní. Žalobci totiž napadenými rozhodnutími žádné clo vyměřeno nebylo, vyměřena byla pouze daň z přidané hodnoty a spotřební daň. Vznik těchto daňových povinností se vázal na vznik celního dluhu, který dle § 323 odst. 2 celního zákona vznikl i v případě žalobce, kterému nevznikla povinnost zaplatit clo. Z hlediska aplikace § 41 s. ř. s. je však rozhodující, že žalobci při vzniku celního dluhu vznikla pouze povinnost platit daň, nikoliv clo, a proto je nesporné, že se na nyní projednávanou věc ustanovení § 41 s. ř. s. vztahovalo již ve znění do 31. 12. 2011.

Jelikož všechna nyní přezkoumávaná rozhodnutí nabyla právní moci dne 4. 5. 2009, je zcela zřejmé, že desetiletá objektivní lhůta pro vyměření celního dluhu překročena nebyla a nebylo by tomu tak ani, kdyby se po dobu řízení před soudem nestavěla, neboť za takových okolností by uplynula dne 31. 12. 2009. Čtrnáctý žalobní bod tedy důvodný není.

Soud proto přistoupil k posouzení tříleté lhůty uvedené v § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Běh této lhůty je třeba posoudit pro každé z napadených rozhodnutí zvlášť.

V případě prvního napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003, došlo ke vzniku celního dluhu mezi 23. 6. 1999 a 31. 12. 2000. Tříletá lhůta pro nejstarší dluh tak počala běžet dne 31. 12. 1999 a nebyla-li by přerušena ani stavěna, uplynula by dne 31. 12. 2002. Totéž platí ohledně druhého napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 47/2003, neboť toto rozhodnutí se týkalo celního dluhu vzniklého mezi 1. 3. 1999 a 30. 9. 2000. Pro nejstarší celní dluh i zde začala prekluzivní lhůta plynout dne 31. 12. 1999 a měla skončit dne 31. 12. 2002. U třetího napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 48/2003, je však situace jiná, neboť

nejstarší jím vyměřený dluh vznikl dne 1. 10. 2000. Prekluzivní lhůta tak začala běžet až dne 31. 12. 2000 a skončit měla dne 31. 12. 2003.

Dle § 4 odst. 3 části věty před středníkem zákona o soustavě daní však docházelo k přerušení této lhůty vždy ke konci kalendářního roku, v němž byl proveden úkon k vyměření daně. Bude-li tedy v příslušném kalendářním roce identifikován alespoň jeden takový úkon, běží tříletá lhůta znovu od konce tohoto kalendářního roku bez ohledu na to, zda v témže roce byly či nebyly provedeny další úkony přerušující běh lhůty.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, úkon přerušující lhůtu pro vyměření daně může mít rozličné procesní podoby, avšak vždy musí splňovat následující materiální znaky. Musí se jednat o takový úkon, který (i) směřuje k vyměření celního dluhu, (ii) žalobce o něm byl zpraven, (iii) byl učiněn před koncem prekluzivní lhůty, (iv) je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a (v) jsou v něm zachována práva daňového subjektu na součinnost (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114).

U všech tří přezkoumávaných rozhodnutí se jako úkon, kterým mohla být lhůta přerušena, nabízí zahájení daňové kontroly. Jak vyplývá z protokolu Celního úřadu Praha III o zahájení daňové kontroly č. j. 68-7649-01/02-08, kontrola byla zahájena dne 23. 7. 2002. Na tomto místě je však třeba vypořádat se s argumentací uvedenou ve dvanáctém, respektive třináctém žalobním bodu, v nichž žalobce tvrdil, že daňová kontrola prováděna být neměla, a že nemohl být prováděn ani celní dohled, nýbrž následná kontrola. Mezi žalobcem a žalovaným je nesporné, že z formálního hlediska bylo využití institutu daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní nesprávné. Podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002 se sice pro řízení před celními orgány subsidiárně použila ustanovení zákona o správě daní a poplatků; to však pouze za situace, kdy celní předpis nestanovil jinak. V případě postupu k vyměření celního dluhu včetně spotřební daně a daně z přidané hodnoty však celní zákon předpokládal využití institutu následné kontroly podle § 127 celního zákona.

Dle § 127 odst. 1 celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002 byla následná kontrola definována takto: „*Celní orgány jsou oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků.*“ Je tedy zřejmé, že právě následná kontrola je postupem, který zákonodárce zamýšlel pro vyměření daní, jejichž správcem byly celní orgány. Ostatně právě následná kontrola poskytovala daňovým subjektům obdobnou míru ochrany jako daňová kontrola podle zákona o správě daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006-120, č. 1059/2007 Sb. NSS). S žalobcem lze též souhlasit, že úkony celního dohledu nejsou zákonným procesem, na základě něž má být vyměřena daň. Jak totiž uvádí § 48 odst. 2 celního zákona, ve znění od 1. 7. 1997, „*při celním dohledu se zjišťuje druh, množství a jiné skutečnosti o zboží potřebné k posouzení, zda se dovoz, vývoz nebo tranzit zboží uskutečňuje nebo uskutečnil v souladu s celními předpisy.*“ V tomto rozsahu tedy desátý senát městského soud dospěl k totožným závěrům, které učinil pátý senát v rozsudku týkajícím se společnosti Tukový průmysl ze

dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015-622, body 80-90 (dále jen „rozsudek ve věci Tukový průmysl“).

Na druhé straně se však městský soud ztotožňuje s žalovaným v tom, že provedením daňové kontroly namísto velmi obdobného institutu následné kontroly nemohla být žalobci způsobena žádná újma na jeho právech. Ani sám žalobce neuvedl, v čem konkrétně takovou újmu spatřuje. Situaci, kdy celní orgány zvolily formálně nesprávný typ kontroly, při němž však byla zachována veškerá žalobcova práva, kterých by se mu dostalo při následné kontrole dle celního zákona, dle názoru soudu nelze považovat za vadu řízení, která by ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zároveň zahájení daňové kontroly ze dne 23. 7. 2002 mohlo být úkonem přerušujícím běh lhůty pro vyměření daně, neboť daňová kontrola, pokud by byla provedena v souladu se zákonem, je institutem splňujícím veškeré náležitosti, které na takový úkon klade výše citované judikatura. Kdyby celní orgány postupovaly řádně a provedly následnou kontrolu podle celního zákona, stejně jako v případě daňové kontroly by se jednalo o úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, což přesvědčivě vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2008, č. j. 8 Afs 86/2006-69 (vztahujícího se k právní úpravě účinné před 1. 5. 2004).

Obdobně lze aplikovat též závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52 (č. 634/2005 Sb. NSS), kde bylo dovozeno, že přerušení lhůty způsobuje pouze zahájení daňové kontroly, zatímco další dílčí úkony provedené v jejím rámci jsou již pro běh lhůty nerozhodné.

Desátý senát městského soudu je si vědom skutečnosti, že pátý senát v rozsudku ve věci Tukový průmysl dospěl k závěru, že daňová kontrola přerušení lhůty pro vyměření daně nezpůsobila. Z odůvodnění jeho rozhodnutí však vyplývá, že tento závěr byl založen především na argumentaci samotného žalovaného, který se použití závěrů daňové kontroly zcela zřekl. V nyní projednávané věci sice žalovaný připouští, že z formálního hlediska daňová kontrola provedena být neměla, tvrdí však, že materiálně se jednalo o adekvátní postup, jímž nedošlo ke zkrácení práv žalobce. Jak bylo uvedeno výše, soud vzal tuto argumentaci za svou, a proto dospěl k odlišnému závěru, než ve věci Tukový průmysl.

Soud tedy dospěl k závěru, že provedení daňové kontroly namísto kontroly následné mohlo způsobit přerušení běhu prekluzivní lhůty, musel však dále zkoumat, zda daňová kontrola, která byla zahájena dne 23. 7. 2002, skutečně byla provedena při respektování všech procesních garancí práv žalobce. Samotný protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 7. 2002, č. j. 68-7649-01/02-08 (č. 1. 165 správního spisu) přitom vykazuje zásadní vadu spočívající v tom, že v něm není vůbec uvedeno, které daně se má daňová kontrola týkat. Předmět kontroly je vymezen jen časovým úsekem let 1996 - 2002, což je ovšem zcela nedostatečné, a to i z hlediska tehdy existující judikatury.

Již v nálezu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, Ústavní soud uvedl, že z § 16 odst. 1 zákona o správě daní vyplývá požadavek, aby byl „vymezen ... předmět daňové kontroly, a to tak, aby z tohoto vymezení bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat“. Navazující judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje požadavek, aby byl v protokolu o zahájení daňové kontroly její předmět specifikován při nejmenším druhem daně a kontrolovaným obdobím (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009-149, bod 20). V době svého zahájení tedy daňová kontrola nesplňovala požadavky, které výše citovaná judikatura klade na úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť především nebyla zachována práva žalobce na součinnost. Pokud žalobce vůbec nevěděl, které daně, respektive celního dluhu se má daňová kontrola týkat, nemohl se kontroly účastnit žádným aktivním způsobem směřujícím k ochraně jeho práv.

Soud je ovšem toho názoru, že nezákonnost protokolu o zahájení daňové kontroly mohla být zhojena okamžikem, kdy se žalobce o předmětu kontroly dostatečně jasně dověděl. Analogicky lze vycházet ze závěrů Nejvyššího správního soudu týkajících se určitosti výzvy k odstranění pochybností. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, i nezákonnou výzvou může být vytýkáci řízení řádně zahájeno a její nezákonnost může být zhojena v dalším řízení. Vada nedostatečně konkrétní výzvy k odstranění pochybností je zhojena především tehdy, pokud je z dalšího průběhu řízení zřejmé, že daňový subjekt pochopil, v čem konkrétní pochybnosti správce daně spočívají (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, a ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117). Totéž platí, pokud správce daně nedostatečně odůvodněnou výzvu již v počáteční fázi řízení nahradí výzvou, která již zákonným požadavkům odpovídá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93). Tyto závěry jsou aplikovatelné i na nedostatečné konkrétní vymezení předmětu daňové kontroly v protokolu o jejím zahájení, neboť sledovaný zájem na zachování práva daňového subjektu na kooperaci je totožný.

Soud tedy zkoumal, zda a kdy po zahájení daňové kontroly došlo v jejím rámci k úkonu, z něhož by již žalobci bylo zřejmé, čeho se kontrola týká. Tímto úkonem bylo nejpozději předvolání k ústnímu jednání ze dne 6. 11. 2002, č. j. 322-338/1768/2002-01 (č. l. 484 - 500 správního spisu). V tomto předvolání je specifikováno, že daňová kontrola se týká celního dluhu za pohonné hmoty, které žalobce ve zkoumaném období dovezl ze Slovenska, a následně došlo k jejich propuštění do režimu volného oběhu. Je sice pravdou, že pohonné hmoty specifikované v předvolání k ústnímu jednání ve svém objemu bezesbýtku neodpovídají objemu, za nějž byl nyní napadenými rozhodnutími pravomocně doměřen celní dluh, to je však přirozeným důsledkem tehdejšího stavu poznatků orgánů celní správy. Až v průběhu řízení se ukázalo, že žalobce odváděl z produktovodní sítě pohonné hmoty v jiném množství a čase, než jak uváděl v celních deklaracích. Celní správě však nelze klást k tíži, že již na počátku řízení nepostupovala v souladu s později učiněnými zjištěními. Podstatné je, že žalobci mohlo být z předvolání ze dne 8. 11. 2002 zřejmé, že daňová kontrola se obsahově týká celního dluhu za pohonné hmoty dovezené v kontrolovaném období. Tím již bylo požadavkům judikatury učiněno zadost a žalobci bylo umožněno na daňové kontrole spolupracovat a hájit svá práva.

Soud přiměřeně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS, z něž vyplývá, že je-li protokol o zahájení daňové kontroly sepsán pouze formálně, aniž by byl bezprostředně následován konkrétními úkony směřujícími k vyměření daně, nedojde k přerušení lhůty pro stanovení daně. K němu může dojít až prvním faktickým úkonem daňové kontroly. Obdobně v nyní projednávané věci sice nemohlo dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty v okamžiku sepsání vágního protokolu o zahájení daňové kontroly, který nesplňoval všechny zákonné náležitosti, k přerušení prekluzivní lhůty však došlo v okamžiku, kdy se žalobce

s předmětem kontroly dostatečně konkrétně seznámil. Jak bylo uvedeno výše, předmět kontroly byl dostatečně specifikován v předvolání k ústnímu jednání ze dne 6. 11. 2002, které bylo dle správního spisu doručeno žalobci dne 8. 11. 2002. V souladu s výše citovanou judikaturou již další úkony daňové kontroly přerušení prekluzivní lhůty neznamenalaly.

Jelikož tedy k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo dne 8. 11. 2002, začala nová tříletá lhůta plynout dne 31. 12. 2002 a skončit měla dne 31. 12. 2006.

Řízení týkající se všech tří posuzovaných platebních výměrů byla ještě před uplynutím prekluzivní lhůty ukončena pravomocnými rozhodnutími o žalobcových odvoláních. Ta však všechna byla zrušena správními soudy. Jak ovšem vyplývá z výkladu podaného výše k plynutí desetileté prekluzivní lhůty, během soudních řízení se lhůta stavěla. Jelikož každé ze tří soudních řízení trvalo jinak dlouho, prekluzivní lhůty týkající se jednotlivých platebních výměrů se vzájemně rozešly.

O odvolání proti platebnímu výměru č. 43/2003 (první napadené rozhodnutí) bylo původně rozhodnuto rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-01/03-1701-21, jehož zrušení se žalobce domáhal v řízení Městského soudu v Praze sp. zn. 10 Ca 95/2004. Ze spisu vedeného v tomto řízení soud zjistil, že bylo zahájeno doručením žaloby soudu dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 7. 4. 2006. Před podáním žaloby tedy ze tříleté lhůty uplynul 1 rok a 134 dnů (31. 12. 2002 – 13. 5. 2004; rok 2004 byl přestupným rokem). Po podání skončení soudního řízení tedy zbýval 1 rok a 232 dnů; zbytek lhůty měl uplynout dne 25. 11. 2007.

O odvolání proti platebnímu výměru č. 47/2003 (druhé napadené rozhodnutí) bylo původně rozhodnuto rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-05/03-1701-21. I proti němu žalobce brojil žalobou projednanou Městským soudem v Praze v řízení sp. zn. 7 Ca 85/2004. I toto řízení bylo zahájeno dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 28. 11. 2005. I v tomto případě tedy po skončení soudního řízení z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok a 232 dnů; zbytek lhůty měl tedy uplynout dne 18. 7. 2007.

Obdobná situace nastala i ve vztahu k platebnímu výměru č. 48/2003 (třetí napadené rozhodnutí), o němž bylo původně pravomocně rozhodnuto rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-06/03-1701-21. O žalobě proti tomuto rozhodnutí Městský soud v Praze rozhodoval v řízení sp. zn. 6 Ca 113/2004. Též v tomto případě bylo řízení před soudem zahájeno dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 4. 1. 2006. Zde měl tedy zbytek lhůty činící 1 rok 232 dnů uplynout dne 24. 8. 2007.

Dále soud musel zkoumat, zda byla prekluzivní lhůta v pokračujícím celním řízení opětovně přerušena. Jak vyplývá z již výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS, odvolací orgán je oprávněn při doplňování prvostupňového řízení či při nápravě jeho vad ke všem úkonům, k nimž by byl oprávněn správce daně I. stupně; provedením těchto úkonů může pověřit též správce daně I. stupně. Splňuje-li takovýto

úkon učiněný v odvolacím řízení veškeré materiální parametry vyžadované judikaturou, je způsobilý přerušit běh lhůty pro vyměření daně.

Při zjišťování úkonu, který by byl způsobilý znovuobnovit běh prekluzivní lhůty se soud nejdřív zabýval výzvou k odstranění pochybností ze dne 24.2.2006, sp.zn. 2978/06-1701-21, a výzvou ze dne 3. 10. 2006, sp. zn. 20945/06-1701-21. Použití výzvy podle § 43 zákona o správě daní v odvolacím řízení výslovně umožňoval jeho § 50 odst. 4. Subsidiární aplikaci těchto ustanovení podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona dle názoru soudu nic nebránilo. I když výzvy reagovaly na závazný právní názor správního soudu vyjádřený ve zrušovacích rozsudcích, podle kterých bylo třeba opětovně zkoumat právě okamžik vzniku celního dluhu, má soud za to, že obě výzvy jsou natolik obecně formulované, že nesplňovaly podmínky kladené na úkon způsobilý znovuobnovit běh prekluzivní lhůty. Stanovisko žalovaného ze dne 3.10.2006, o určení okamžiku vzniku celního dluhu (zaslané společně s výzvou ze dne 3.10.2006) úkonem způsobilým znovuobnovit běh prekluzivní lhůty být taky nemůže, protože podle jeho textu pouze informovalo žalobce o názoru žalovaného, ke kterému okamžiku se váže vznik celního dluhu, nesměřovalo však primárně k vyměření cla. Výzva ze dne 17.10.2006 k předložení měsíční bilance za leden až březen 1998 konkrétní skutečnosti již obsahuje, avšak se vztahuje se k roku 1998, který nebyl předmětem tohoto soudního řízení, tato výzva proto nemohla založit znovuobnovení běhu prekluzivní lhůty v projednávané věci za rozhodné období let 1999 až 2002, totéž platí pro část výzvy ze dne 3.10.2006 ohledně předložení bilance za rok 1997.

Prvním úkonem směřujícím k vyměření cla současně i dostatečně konkrétním ve vztahu k zjišťovaným skutečnostem, a tedy způsobilým znovuobnovit běh prekluzivní lhůty, je až výslech svědka JUDr. M. P. provedený dne 27. 4. 2007 (protokol č. j. 3177-22/07-176800-021, č. l. 2815 - 2822). Svědek, který dříve působil ve vedoucích pozicích společností Čepro a Tukový průmysl, vypovídal ohledně způsobu, jakým bylo se zbožím nakládáno a jak bylo zboží evidováno. Svědek mimo jiné vypovídal o evidenci BPCS a uvedl, že výdeje zboží byly v zásadě zachyceny v této evidenci, byť mohly existovat výjimky. Svědek taktéž předložil řadu písemných materiálů, které svědčily o reálných tocích zboží. Tomuto úkonu byl přítomen právní zástupce žalobce, a tedy byla zachována veškerá jeho procesní práva. Soud je přesvědčen, že tento úkon byl nezbytný pro pokračování odvolacího řízení, kdy se žalovaný dle pokynů kasačních rozsudků Městského soudu v Praze pokoušel zjistit skutečný osud zkoumaného zboží. Nepochybně se tedy jednalo o úkon směřující k vyměření daně. Jak uvedl žalobce ve vyjádření ze dne 6. 11. 2017, výslech tohoto svědka navrhl on sám, a tedy stěžít může následně tvrdit, že se jednalo o úkon zbytečný, který by celní orgán prováděl účelově. Za takové situace už není třeba zkoumat, zda výpověď svědka skutečně potvrzuje skutkový stav, který byl nakonec celními orgány zjištěn. Celní orgány totiž nemohly předpokládat, do jaké míry výslech svědka může nakonec pomoci zjistit skutečný stav věci. Nemůže tedy obstát argument žalobce, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty by výslech svědka byl jen tehdy, pokud by svědčil skutkové verzi, kterou vzaly nakonec celní orgány za prokázanou.

Za této situace má tedy soud za to, že tříletá prekluzivní lhůta začala opět plynout dne 31. 12. 2007 a skončit měla dne 31. 12. 2010.

Lze tedy uzavřít, že nyní přezkoumávaná rozhodnutí, vydaná dne 28. 4. 2009, nepřekročila tříletou ani desetiletou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně, respektive celního dluhu. Jelikož městský soud identifikoval jeden úkon v roce 2007, který dle jeho názoru opětovně přerušil běh prekluzivní lhůty, nepovažoval za nutné posuzovat další, pozdější úkony celních orgánů, které by taktéž mohly běh prekluzivní lhůty přerušit.

V. 2. Nepřezkoumatelnost a další vady řízení

Dále soud přistoupil k posouzení žalobních bodů, které by mohly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení, případně nicotnost podle § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s.

Nicotnost žalobce výslovně namítal v prvním žalobním bodu, kde poukazoval na skutečnost, že ve výroku napadených rozhodnutí je jako jejich adresát uveden Ing. V.. Předně soud konstatuje, že pokud správní orgán jedná jako s účastníkem řízení s osobou, již práva účastníka nesvědčí, jedná se sice o vadu řízení, nikoliv však o vadu natolik závažnou, aby způsobovala nicotnost správního rozhodnutí (k nicotnosti srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS). Z výroků napadených rozhodnutí a ostatně též z jejich odůvodnění je však zjevné, že žalovaný správně jako s účastníkem řízení jednal s žalobcem a jen s ním. Žalobcův statutární orgán, Ing. M. V., je v záhlaví těchto rozhodnutí uveden toliko jako osoba jednající za žalobce, a to zcela správně.

Ve druhém žalobním bodu žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť potvrzují platební výměry, pokud jde o lhůtu splatnosti vyměřeného celního dluhu a účet, na nějž má být platba provedena. Ve dvacátém prvním žalobním bodu žalobce namítal, že žalovaný změnil celý výrok platebních výměrů, aniž by bylo jasné, v jaké jejich části je potvrdil. Soud předně konstatuje, že tyto žalobní námitky si vzájemně odporují, avšak přesto lze každou z nich přezkoumat.

Žalobci lze částečně přisvědčit v tom směru, že výroky napadených rozhodnutí nejsou zcela přehledné. Ve svém úvodu vskutku obsahují formulaci, dle níž se výrok platebních výměrů mění tak, že zní, jak je dále uvedeno. Uvedena je celková výše vyměřeného celního dluhu, jeho dílčí složky a ustanovení právních předpisů, podle kterých byl celní dluh vyměřen. Následně je v rámci výrokové části uvedena tabulka, která v případě druhého a třetího napadeného rozhodnutí obsahuje i údaje týkající se ostatních rozhodnutí, byť, jak bylo vyloženo výše, je jednoznačně určeno, která část tabulky se vztahuje ke kterému rozhodnutí. V závěru je uvedena věta: „*V ostatních částech zůstává výrok měněného rozhodnutí beze změny.*“ Jelikož výrok platebních výměrů obsahoval odstavec o výši vyměřeného celního dluhu a odstavec o jeho splatnosti, je zřejmé, že napadenými rozhodnutími byly nahrazeny pouze ty části výroků platebních výměrů, kde byla uvedena výše celního dluhu. Údaje o splatnosti změněny nebyly, což žalobce správně identifikoval při formulaci druhého žalobního bodu.

S žalobcem se však nelze ztotožnit, že by žalovaný postupoval nesprávně. Celní dluh vyměřený platebními výměry byl splatný ve lhůtě deseti dnů od jejich doručení žalobci, jak plyne z ustanovení § 269 odst. 1 celního zákona, ve znění do 30. 4. 2004. Žalobce byl tedy povinen v roce 2003 zaplatit celní dluh ve výši, v níž mu byl vyměřen nepravomocnými, avšak vykonatelnými platebními výměry. Napadenými rozhodnutími

o žalobcových odvoláních pak byl ve všech třech případech vyměřen celní dluh nižší oproti výši stanovené v platebních výměrech. V rovině vyměřovací tedy neměl žalovaný důvod stanovovat další lhůtu splatnosti či údaje o platbě, neboť v důsledku jeho rozhodnutí o odvoláních došlo ke snížení vyměřeného celního dluhu. Pokud by byl žalobce splnil povinnost, jež mu byla uložena vykonatelnými platebními výměry, měl by po vydání rozhodnutí o odvoláních přeplatek, který by mu byl vrácen. Nezaplatil-li žalobce vyměřený celní dluh před vydáním napadených rozhodnutí, jedná se o skutečnost relevantní pouze pro řízení exekuční. Lze tedy uzavřít, že žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud ponechal v platnosti část výroků platebních výměrů o splatnosti a dalších platebních údajích, aniž by sám ve svých rozhodnutích stanovil platební údaje nové.

V devátém žalobním bodu žalobce brojil proti skutečnosti, že mu byly žalovaným odňaty doklady, které by mohl použít ke své obhajobě. S žalobcem předně nelze souhlasit, že by celní orgány pochybily tím, že příslušnou dokumentaci předaly přímo policejnímu orgánu. Jak plyne z § 78 odst. 1 trestního řádu, věc, která může sloužit jako důkazní prostředek v přípravném řízení, je na výzvu policejního orgánu povinen předložit každý, kdo ji má u sebe. Pokud tedy policejní orgán v rámci přípravného řízení trestního vyžádal od celních orgánů podklady, které získaly od žalobce v rámci řízení celního, neměly celní orgány jinou možnost, než tyto podklady policejnímu orgánu přímo vydat. Není tedy pravdou, že by celní orgány byly povinny nejprve dokumentaci vrátit žalobci, jak se tvrdí v žalobě. Nadto platí, že způsob, jakým byly podklady z celního řízení předány policejnímu orgánu, mohl jen stěží způsobit nezákonnost rozhodnutí v celním řízení.

Pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí je též irelevantní žalobcovo tvrzení, že došlo k porušení ustanovení § 16 odst. 7 zákona o správě daní, dle něž je správce daně povinen převzaté doklady vrátit kontrolovanému subjektu do třiceti dnů, není-li mu lhůta prodloužena nadřízeným orgánem. Měl-li žalobce za to, že celní orgány zadržují jím předložené doklady nezákonně dlouho, mohl se proti jejich postupu bránit samostatnou žalobou proti nezákonnému zásahu. I kdyby však uvedené ustanovení porušeno bylo, nemohla by tím být způsobena nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Třicetidenní lhůta pro vrácení zákonně zadržených podkladů má totiž pořádkový charakter a ani při jejím nezákonném překročení nelze dospět k závěru, že rozhodnutí vydané na základě daných podkladů je nezákonné. Obdobně je tomu v případě překročení zákonné lhůty pro vydání rozhodnutí ve věci samé, které též nemá za důsledek nezákonnost pozdě vydaného rozhodnutí.

Důvodné není ani žalobcovo zcela obecné tvrzení, že nenavrácením zadržených podkladů mu byla v celním řízení znemožněna řádná obhajoba. Žalobce neuvedl, které konkrétní dokumenty nemá k dispozici a v jakém směru je mu tím znemožněno formulovat svou skutkovou a právní obranu. Soud má za to, že veškeré dokumenty, o něž žalovaný svá rozhodnutí opřel, byla součástí správního spisu; jednalo se především o údaje z evidence pohonných hmot společnosti Čepro, ale též o jednotlivé celní deklarace, daňové doklady atd. S těmito podklady se tedy žalobce mohl seznámit a zpochybnit jejich obsah, věrohodnost nebo závěry, které z nich žalovaný vyvodil. V tomto směru proto ke zkrácení jeho procesních práv nedošlo.

Desátý žalobní bod se týká daňové kontroly zahájené dne 23. 2. 2002. Ohledně tvrzení žalobce, že v jeho případě byly nezákonně provedeny dvě paralelní daňové kontroly, se soud plně ztotožňuje se závěry, které již vyjádřil ve svých rozsudcích, jimiž byla zrušena původní rozhodnutí vydaná v této věci. V rozsudku městského soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 95/2004-149, bylo jasné vyloženo, že v žalobcově případě byla zahájena pouze jediná daňová kontrola, která byla nesprávně ukončena dvěma zprávami o kontrole. Žalobce však byl seznámen s relevantními závěry daňové kontroly (str. 10 – 12 citovaného rozsudku). Nyní však již platí, že žalovaný po prvním kasačním zásahu správního soudu řízení podstatně doplnil v rámci samostatných úkonů učiněných mimo daňovou (či následnou) kontrolu. V rámci pokračujícího řízení byl zjištěný skutkový stav zásadně doplněn a závěry žalovaného podstatně revidovány; za takových okolností již na zákonnost napadených rozhodnutí o odvoláních nemohou mít vliv dílčí vady daňové kontroly.

Žalovaný postupoval zcela správně, když napravil dílčí procesní pochybení daňové kontroly, na něž upozornil soud ve svých předchozích zrušujících rozsudcích, tím, že v řízení pokračoval za pomoci jiných procesních nástrojů, v rámci nichž byla všechna žalobcova procesní práva zachována. Je pravdou, že v řízení vedeném se společností Tukový průmysl celní orgány za obdobných okolností na závěry soudu o procesních nedostacích daňové kontroly reagovaly rozhodnutím o neplatnosti vydaných platebních výměrů. Takovýto postup však nebyl nutný a pro nyní projednávanou věc nepředstavuje vzor, jehož by byl žalovaný povinen se držet. Žalobce neuvedl, ze kterého konkrétního zjištění uvedeného v druhé zprávě o daňové kontrole měl žalovaný dle jeho názoru v nyní napadených rozhodnutích vycházet, aniž by dal žalobci možnost se vyjádřit. Soud proto tento žalobní bod vyhodnotil jako nedůvodný.

Jedenáctým žalobním bodem žalobce brojí proti způsobu, jakým byla vyřízena jeho námitka podjatosti ze dne 6. 2. 2009 (č. l. 5439 správního spisu). Podstatou námitky bylo žalobcovo tvrzení, že se na odvolacím řízení mohli podílet titíž pracovníci celní správy, kteří byli účastni daňové kontroly prováděné v roce 2002 a 2003. Žalovaný na tuto námitku reagoval přípisem ze dne 12. 2. 2009, č. j. 71-13/2009-170100-021 (č. l. 5452 a násl. správního spisu), kde uvedl, že námitku považuje za opožděnou a navíc účelovou, neboť pracovníci účastnivší se daňové kontroly byli již z projednávání věci vyloučení rozhodnutím ze dne 25. 2. 2004. Tohoto dne bylo skutečně vydáno celkem pět rozhodnutí ředitele Celního ředitelství Praha č. j. 3303/04-21/1-5, jimiž bylo z projednávání věci vyloučeno pět pracovníků, kteří se podíleli na daňové kontrole.

Za těchto okolností soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval správně, pokud o námitce podjatosti formálně nerozhodl postupem podle § 26 odst. 6 zákona o správě daní. Žalovaný měl totiž za to, že žalobcově námitce bylo již dříve vyhověno rozhodnutími z roku 2004, a tedy stačilo o této skutečnosti žalobce vyrozumět. Námitka podjatosti osob, které již byly z projednávání věci vyloučeny, je totiž zcela bezpředmětná; není-li o takové námitce rozhodováno, nemůže tím být účastník řízení jakkoliv zkrácen na svých právech. Jelikož žalobce ve své námitce neuvedl jména konkrétních dalších úředních osob, jejichž vyloučení navrhuje, měl žalovaný správně za to, že jeho námitce již bylo dříve vyhověno.

S dvanáctým žalobním bodem, v němž žalobce tvrdí, že ve věci neměla být provedena daňová kontrola, ale kontrola následná, se soud již vypořádal v části rozsudku týkající se prekluze. Je pravdou, že vůči žalobci neměla být provedena daňová kontrola ani celní dohled, nýbrž následná kontrola podle § 127 celního zákona. S žalobcem naopak není možné souhlasit, že provedení daňové kontroly namísto následné kontroly je nezhojitelnou vadou řízení. Tohoto názoru ostatně městský soud nebyl ani v předchozích řízeních v této věci, jinak by rovnou přistoupil ke zrušení prvostupňových platebních výměrů, aby v řízení nebylo možné dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Samotný fakt, že byla vůči žalobci provedena kontrola podle nesprávného procesního předpisu, nemůže představovat vadu řízení, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, nebylo-li prokázáno, že by žalobce v důsledku tohoto nesprávného postupu orgánů celní správy utrpěl jakoukoliv újmu na svých procesních právech. V tomto směru žalobce ničeho netvrdil.

Dále soud posoudil, zda mělo být vůči žalobci a společnosti Tukový průmysl jako solidárním daňovým dlužníkům vedeno společné řízení, jak žalobce tvrdil v šestnáctém bodu žaloby. Dle § 240 odst. 3 celního zákona jsou společnými a nerozdílnými dlužníky v případě celního dluhu, který vznikl odnětím dovezeného zboží celnímu dohledu, zjednodušeně řečeno, všechny osoby, které se na odnětí podílely. Jak vyložil Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 46/2004-61 (č. 1285/2007 Sb. NSS), účelem institutu dlužnické solidarity je zlepšení pozice věřitele; je tedy na něm, zda se rozhodne celní dluh vymáhat po všech solidárních dlužnících, nebo jen po některých. Podpůrně soud podotýká, že k témuž závěru dospěl Soudní dvůr Evropské unie při výkladu celního kodexu unie v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, C-154/16, *Latvijas dzelzceļš*.

Věřitel (zde celní správa) si tedy může vybrat, po kterém dlužníku bude kdy celní dluh vymáhat. Z toho vyplývá, že může vést vůči více solidárním dlužníkům samostatná řízení, neboť postavení jednoho dlužníka není závislé na postavení jiného. Pokud by bylo po celní správě vyžadováno, aby vedla společné řízení či aby ve vyměřovacím rozhodnutí zohledňovala skutečnost, že celní dluh byl vyměřen i jinému dlužníkovi, fakticky by tím došlo k popření výše uvedených závěrů judikatury. Jakmile by totiž celní správa vyměřila celní dluh jednomu dlužníkovi, nemohla by jej již vyměřit dlužníkovi dalšímu, jelikož ve výroku rozhodnutí týkajícího se prvního dlužníka již nelze zpětně zohlednit skutečnost, že byl tentýž dluh vyměřen opětovně jinému dlužníkovi. Povinnost správce daně vést řízení vůči všem potencionálním daňovým dlužníkům by mohla vést k popření samotného účelu řízení, tedy vyměření daně v zákonem stanovené lhůtě.

Hrozba, že více solidárních dlužníků splní dluh celý, tedy může být zohledněna až v exekučním řízení; žalobce by pochopitelně nebyl povinen zaplatit celý celní dluh, bylo-li by prokázáno, že jej nebo jeho část již zaplatil jiný solidární dlužník. V takovém případě by zaniklo právo správce daně vymáhat příslušný nedoplatek, a tedy by bylo namíste exekuci zastavit podle § 268 odst. 1 písm. g) o. s. ř. ve spojení s § 73 odst. 7 zákona o správě daní (dnes podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu). Byl-li by přesto celý celní dluh zaplacen více solidárními dlužníky paralelně, vznikl by jim příslušný přeplatek ve smyslu § 64 zákona o správě daní (dnes podle § 154 daňového řádu). Dále pak platí, že zaplatí-li dlužník dluh celý, může po ostatních dlužnících požadovat poměrnou náhradu podle

§ 511 odst. 3 občanského zákoníku z roku 1964 (dnes § 1876 občanského zákoníku z roku 2012). Ani v tomto bodu se tedy soud s žalobcem neztotožnil.

Dále bylo třeba posoudit sedmnáctý žalobní bod, v němž žalobce brojil proti tomu, že žalovaný v napadených rozhodnutích odkazoval na další dokumenty, které byly obsahem správního spisu (totéž namítal v šestém bodu žaloby). Lze konstatovat, že odůvodnění napadených rozhodnutí je koncipováno značně nepřehledně, neboť žalovaný postupně reaguje na všechny námitky uplatněné v jednotlivých žalobcových podáních, aniž by rekapituloval jejich obsah, a o jednotlivých aspektech věci je často pojednáváno v nelogickém pořadí. Pouhá nepřehlednost napadeného rozhodnutí však ještě nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

Žalovaný ve svých rozhodnutích vyložil hlavní body úvahy, která jej vedla k vyměření celního dluhu v dané výši. Není pravdou, že by se nevypořádal s žalobcovými námitkami týkajícími se důvěryhodnosti databáze BPCS. Například na stranách 61-62 a 63-66 druhého napadeného rozhodnutí je jasně uvedeno, proč a na základě jakých konkrétních důkazů žalovaný považoval danou databázi za vypovídající a proč na základě údajů v ní obsažených stanovil datum odnětí zboží celnímu dohledu. Žalovaný neodkázal jen na vlastní podkladové zprávy, jak namítal žalobce, ale též na konkrétní důkazní prostředky, jako jsou výpovědi svědků, sdělení společnosti Čepro provozující databázi BPCS a zejména údaje z databáze samotné, které jsou součástí správního spisu. Není pravdou, že by žalovaný ohledně výpočtu celního dluhu pouze odkázal na policejní zprávu ze souvisejícího trestního řízení; žalovaný k této otázce prezentoval vlastní postup výpočtu. Skutečnost, že se tento postup shodoval s postupem policie, je pak zcela irelevantní. Žalovaný se vyjádřil i k tomu, proč nepovažoval za důvěryhodné zdroje informací o skutečném pohybu dovezeného zboží celní deklarace a účetnictví žalobce; dospěl totiž k závěru, že tyto doklady byly vystavovány v rozporu se skutečným stavem za účelem jeho zastření (str. 55-58 druhého napadeného rozhodnutí).

Žalobce brojil proti tomu, že jednotlivé části správního spisu jsou v rozhodnutích označovány způsobem, s nímž žalobce nebyl seznámen. Soudu však byla předložena úplná kopie rozsáhlého správního spisu, který je přehledně členěn na hlavní část a přílohy označené písmeny; jednotlivé listy spisu jsou očíslovány. Ze způsobu označení jednotlivých příloh a dokumentů je zřejmé, že žalovaný k tomuto členění správního spisu nepřistoupil až při vydání rozhodnutí. Využil-li tedy žalobce právo do spisu nahlížet, není důvodu se domnívat, že by mu nebyla veřejná část spisu předložena v plném rozsahu včetně označených příloh. Žalobní tvrzení, že spis žalobci nebyl v této podobě k dispozici, bylo uplatněno jen na obecné úrovni, a proto je soud nevyhodnotil jako důvěryhodné. V každém případě však platí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednotlivé dokumenty, na něž odkazuje, pojmenovává a neoznačuje je jen písmeny příloh spisu.

Dle názoru soudu není chybou ani to, že žalovaný v napadených rozhodnutích ohledně některých detailů svých skutkových zjištění a související právní argumentace odkazuje na další analytické podklady, které byly v rámci řízení vypracovány dříve. Jedná se například o zprávu o zjištěních Celního úřadu Praha D1 (č. l. 4992 a násl. správního spisu) a popis vyhodnocení údajů z evidence BPCS (č. l. 5203 a násl. správního spisu). Soud má za to, že za situace, kdy napadená rozhodnutí obsahují hlavní prvky úvah žalovaného, takovéto odkazy nejsou na překážku přezkoumatelnosti rozhodnutí, zejména za situace,

kdy všechny dokumenty, na něž bylo odkazováno, byly žalobci přístupné. Žalobce má pravdu, že uvedené analytické podklady nepochybně samy o sobě nejsou důkazními prostředky, avšak nic takového žalovaný ani netvrdil. Vzhledem k extrémnímu rozsahu zkoumaného skutkového stavu je tedy postup, který žalovaný zvolil, přijatelný a jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou.

V šestém a osmáctém žalobním bodu žalobce namítal, že v rozhodnutí není jasné určen den vzniku celního dluhu. S tímto tvrzením se soud v zásadě již vypořádal výše. Napadená rozhodnutí sice ve svém výroku neobsahují výslovné určení dnů, kdy vznikly jednotlivé části celního dluhu, avšak obsahuje tabulku s daty, kdy bylo zboží odepsáno ze sítě BPCS. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je pak zřejmé, že žalovaný právě tato data považoval za okamžiky odnětí zboží celnímu dohledu. U několika výjimečných položek, kde datum ve výroku obsaženo není, neboť celní dluh nevznikl odčerpáním pohonných hmot, ale již jejich přítokem do sítě, kde jimi žalobce vyrovnal svůj dluh na českém zboží vůči společnosti Čerpo, je okamžik odnětí celnímu dluhu zřejmý z ostatních položek označených konkrétními daty; položky byly totiž seřazeny chronologicky. Jakkoliv tedy žalovaný k vyjádření data odnětí celnímu dohledu nepřistoupil zcela ideálně, z rozhodnutí lze seznat, kdy mělo k odnětí dojít. Tím bylo tedy učiněno zadost pokynu plynoucímu z předchozích zrušujících rozsudků městského soudu.

Devatenáctý žalobní bod se týká prvostupňových platebních výměrů. Předně žalobce upozorňuje, že se žalovaný v napadených rozhodnutích dopustil chyby v psaní, když označil platební výměry nesprávným číslem jednacím. Všechny platební výměry byly označeny totožným číslem jednacím 1498/03-08, a dále bylo každé identifikováno vlastním číslem, tedy 43/2003, 47/2003 a 48/2003. Žalovaný v napadených rozhodnutích identifikoval platební výměry řádně jejich individuálním číslem, avšak číslo jedací označil nesprávně jako 1499/03-08. Soud má za to, že tato chyba v jediné číslici nečiní napadená rozhodnutí nesrozumitelnými, jelikož díky správné identifikaci čísla konkrétního platebního výměru je z každého rozhodnutí jasné, který výměr je jím měněn. Chybu v psaní, která nemá vliv na přezkoumatelnost rozhodnutí, lze pak snadno zhojit vydáním opravného rozhodnutí; o důvod pro kasační zásah soudu se nejedná.

S žalobcem se nelze ztotožnit ani v jeho tvrzení, že napadená rozhodnutí neobsahují údaj o základu daně. Všechna tři napadená rozhodnutí na konci své výrokové části obsahují výpočet celního dluhu, jehož součástí je i celní hodnota zboží, tedy základ pro výčet daně. Skutečnost, že žalovaný v rozhodnutích uvedl, že jimi je vyměřován celní dluh, který se skládá z daně z přidané hodnoty a spotřební daně, vychází z jednoznačně zdůvodněného právního názoru žalovaného, že tyto daně byly u dovezeného zboží součástí celního dluhu. Konečná výše celního dluhu odpovídá součtu jednotlivých dílčích položek celního dluhu uvedených ve výroku rozhodnutí za předmětné období, tedy tomu odpovídající části tabulky ve výroku. Ani v tomto aspektu tedy nelze spatřovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Dle dvacátého bodu žaloby žalovaný pochybil, když v rozporu s celními deklaracemi dospěl k závěru, že zboží nebylo uskladněno ve veřejném celním skladu. Žalobce tím odkazuje na celní prohlášení podané společností Tukový průmysl jako deklarantem a zároveň provozovatelem veřejného celního skladu, na základě nichž bylo zboží dodané žalobci společností Slovnaft propuštěno do režimu uskladnění. Dle § 104

odst. 4 celního zákona ve znění do 30. 6. 2002 platilo, že o propuštění zboží do navrženého režimu se rozhodovalo pouhým přidáním razítka na celní prohlášení. Tím se údaje uvedené v celním prohlášení staly součástí rozhodnutí.

Z uvedené právní úpravy plyne, že rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého režimu má velmi specifickou povahu. Jeho obsah fakticky určuje deklarant a v této fázi není úkolem ani v možnostech celního úřadu, aby před propuštěním zboží ověřoval pravdivost všech skutečností uvedených v celním prohlášení. Opačný závěr by vedl k naprosté paralyzaci transakcí se zbožím podléhajícím celnímu dohledu. Žalobcovo tvrzení, že orgány celní správy rozhodnutími o propuštění zboží do veřejného celního skladu stvrdily, že provozovatel celního skladu měl deklarované zboží v daném okamžiku skutečně k dispozici, je tedy značně mystifikující. Ve skutečnosti celní úřad pouze povolil vstup zboží do režimu uskladnění předpokládaje pravdivost údajů uvedených v prohlášení.

Sám žalobce ostatně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006-138, který se týkal správního deliktu společnosti Tukový průmysl jako provozovatele celního skladu. Uvedené rozhodnutí však svědčí právě opačným závěrům, než které prezentoval žalobce. Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro odpovědnost provozovatele celního skladu je rozhodné *formální* propuštění zboží do režimu uskladnění v celním skladu. Zároveň uvedl, že „[p]okud stěžovatel [společnost Tukový průmysl; poznámka městského soudu] předmětné zboží k dispozici neměl, pak neměl celní úřad žádat o jeho propuštění. Stěžovatel však podáním celních prohlášení o propuštění zboží požádal a celní úřad jeho žádosti vyhověl, aniž by měl za povinnost zkoumat, zda jsou stěžovatelova tvrzení obsažená celním prohlášením pravdivá.“

Dospěl-li tedy žalovaný v nyní projednávané věci ke skutkovému závěru, že zboží bylo celnímu dohledu odňato ještě dříve, než bylo formálně deklarováno jeho propuštění do veřejného celního skladu, nedostal se tím do žádného rozporu se svou předchozí úřední činností v tom smyslu, že by popíral skutkový stav, který dříve vzal za prokázaný. Pro určení delikttní odpovědnosti provozovatele celního skladu totiž byl rozhodný formální status zboží, které ale dle důkazů, z nichž vycházel žalovaný, ve skutečnosti bylo odňato celnímu dohledu již dříve tím, že bylo odčerpáno z produktovodní sítě. Jak plyne z výše uvedeného, za situaci, kdy je skutečný osud zboží v rozporu s formálním statutem založeným nepravdivými tvrzeními deklaranta v celních prohlášeních, neodpovídá celní úřad, nýbrž deklarant. Žalobce tedy nemůže nyní těžit z toho, že celní orgány při rozhodování o propuštění zboží z režimu tranzitu stavěly na nepravdivých údajích, které tehdy nebyly povinny ověřovat, bylo-li v nynějším řízení prokázáno, že faktický osud zboží byl jiný.

Ve světle výše uvedeného jsou nedůvodné také námitky uvedené v pátém žalobním bodu. Původně celní orgány při vydání platebních výměrů vycházely z formálního statusu zboží, a tedy z celních prohlášení o propuštění do režimu uskladnění v celním skladu. Po kasačním zásahu správního soudu, který žalovanému mimo jiné přikázal, aby se znovu zabýval otázkou, kdy bylo zboží odňato celnímu dohledu, však žalovaný na základě doplněných skutkových zjištění učinil závěr, že zboží bylo odňato celnímu dohledu v době, kdy bylo fakticky odčerpáno z produktovodní sítě a že celní prohlášení nevypovídala o skutečném osudu zboží. Žalobce se tedy mýlí, když tvrdí, že dle názoru žalovaného bylo zboží odňato celnímu dohledu dvakrát. Žalovaný přesvědčivě uvedl, že je

namíste vycházet z údajů evidence BPCS o skutečném pohybu zboží a dle tohoto jednotného kritéria také vyměřil celní dluh. Je přirozené, že jeho závěry nejsou kompatibilní s původními závěry, na základě nichž byly vydány prvostupňové platební výměry, neboť žalovaný svá zjištění k pokynu soudu přehodnotil a doplnil.

V. 3. Nezákonnost rozhodnutí

Předmětem řízení se mívá sedmý žalobní bod, v němž žalobce namítá, že mu nemohl být celní dluh vyměřen ze zboží, jež bylo odňato celnímu dohledu do 30. 6. 1997, neboť v té době nebyla účinná příslušná právní úprava. Jak ovšem bylo vyloženo výše, nyní přezkoumávaná rozhodnutí se týkají až období od 1. 3. 1999. Tímto žalobním bodem tedy nebylo třeba se dále zabývat.

Osmý žalobní bod se týká samotného způsobu, kterým žalovaný vypočítal celní dluh. Soud se neztotožňuje s žalobcem, že by žalovaný vybočil ze zákonných mezí tím, že užíval pojmu „*intervalový celní dluh*“. Tímto pojmem žalovaný vyjádřil, že ke zboží vznikl celní dluh postupně jeho odčerpáváním z produktovodní sítě, přičemž pro účely napadených rozhodnutí byly jednotlivé dílčí dluhy uspořádány podle intervalů, v nichž byla celní hodnota určena ve stejné výši. Soud nevidí žádný důvod, proč by takováto konstrukce výpočtu byla sama o sobě v rozporu se zákonem za situace, kdy jsou zkoumaným zbožím pohonné hmoty, které byly celnímu dohledu odnímány postupně.

Není pak vůbec zřejmé, co žalobce mínil námitkou, dle níž „*jestliže, jak uvádí žalovaný, bylo intervalů několik, a každý interval jednou začal a jednou skončil, pak také jednou začala a v určitém okamžiku také skončila povinnost zaplatit clo, aniž by clo bylo skutečně zapláceno.*“ Je pravdou, že vznikl-li celní dluh postupně, pak také postupně zanikalo právo státu tento celní dluh vymáhat v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty. Tuto skutečnost také reflektují rozsudky soudu v nyní projednávané věci. Pro část vyměřeného celního dluhu již prekluzivní lhůta uplynula, a proto byla příslušná rozhodnutí zrušena; u později vzniklých částí dluhu, jichž se týkají nyní přezkoumávaná rozhodnutí, však k uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo. Na tom však není nic nezákonného, neboť je zcela přirozené, že dochází-li ke skutečnostem relevantním pro vznik celního dluhu postupně, dochází postupně i ke vzniku dluhu a posléze k jeho případnému zániku v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalobce též brojil proti tomu, jakou metodu výpočtu celního dluhu žalovaný zvolil. Dle jeho názoru měla být zvolena základní metoda převodní hodnoty uvedená v ustanovení § 66 celního zákona.

Dle § 66 odst. 2 celního zákona je „*[c]elní hodnotou dováženého zboží ... převodní hodnota, to je cena skutečně placená nebo která má být zaplácena za zboží, prodané pro vývoz do tuzemska*“. Dle § 67 odst. 1 téhož zákona „*[c]enou skutečně placenou nebo která má být zaplácena za zboží se rozumí celková platba uskutečněná, nebo která má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží*“. Není-li možno takto celní hodnotu stanovit, postupuje se podle ustanovení § 68, resp. § 69 celního zákona, dle nichž se celní hodnota určí jako převodní hodnota stejného nebo podobného zboží prodáváného pro vývoz do tuzemska ve stejném čase a množství.

Žalobce se mýlí, vytýká-li žalovanému, že nevycházel ze skutečně zaplacené ceny, kterou žalobce za zboží uhradil. Je sice pravdou, že žalovaný měl k dispozici daňové doklady vystavené zahraničním dodavatelem, společností Slovnaft, z nichž plynulo, jaká cena byla za zboží zaplacená. Jak ovšem žalovaný správně upozornil, pohonné hmoty, které jsou předmětem celního dluhu, byly dodávány do produktovodní sítě, v níž se přirozeně mísily. Ze sítě pak bylo odčerpáváno příslušné množství pohonných hmot jako zastupitelné věci. Dospěl-li žalovaný k závěru, že okamžikem odnětí zboží celnímu dohledu, a tedy i vzniku celního dluhu, je odčerpání zboží z produktovodní sítě, bylo nutné určit cenu odčerpaného zboží. Tu však určit podle § 66 celního zákona nelze, neboť odčerpané zboží nelze ztotožnit se zbožím, jež bylo do produktovodní sítě dodáno. Cenu zaplacenou žalobcem společností Slovnaft za konkrétní dodávku tak nelze přiřadit žádnému konkrétnímu odčerpanému zboží. Tuto zcela logickou a vnitřně bezrozpornou argumentaci žalovaný v napadených rozhodnutích velmi obsáhle vysvětlil, avšak žalobce neupozornil na žádnou konkrétní skutečnost, v jejímž důsledku by úvahy žalovaného neobstály.

Prisvědčit nelze ani žalobní námitce, že měl žalovaný přímo v napadených rozhodnutích uvést, od kterých konkrétních dovozů se odvíjely ceny stanovené podle § 68 a 69 celního zákona. Vzhledem k množství zboží a rozsáhlosti časového období, za něž byl celní dluh vyměřen, by bylo zcela nemožné přímo v rozhodnutích o odvoláních detailně popsat výpočty, které byly provedeny. Způsob, jakým byly vytvořeny cenové mapy stejného či obdobného zboží dováženého v témže čase, je v napadených rozhodnutích popsán (např. na str. 112-3 druhého napadeného rozhodnutí) a odkazuje se zde na podrobnější popis, který je uvedený v dokumentu Popis výpočtu celního dluhu (zejm. č. l. 5417-5418 správního spisu). Z něj plyne, že žalovaný stanovil hodnotu zboží na základě cen placených žalobcem jeho slovenskému dodavateli vždy v relevantním období. Pakliže v konkrétním období žalobci zboží ze Slovenska dováženo nebylo, byla vzata v úvahu jednotková cena z nejbližšího možného období, ne však vzdálenějšího než tři měsíce. Pokud v konkrétním období existovaly podklady obsahující různé ceny, byla použita cena nejnižší, tedy pro žalobce nejpriznivější. Soud ověřil, že konkrétní podklady, z nichž žalovaný vycházel, tedy daňové doklady od společnosti Slovnaft, jsou součástí příloh správního spisu. To ovšem bylo zřejmé i žalobci, který na tyto podklady sám odkazoval. Jelikož tedy žalobce opět žádným konkrétním způsobem nezpochybnil výpočty žalovaného, vyhodnotil soud i tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

Lze tedy shrnout, že žalobce se domáhal nemožného, totiž aby žalovaný ztotožnil zboží odčerpané z produktovodní sítě s konkrétní dodávkou ze Slovenské republiky, a následně jako celní hodnotu použil cenu, již žalobce za danou dodávku zaplatil. Žalovaný však zcela přirozeně uzavřel, že provést takovou identifikaci nelze, protože pohonné hmoty se v produktovodní síti mísí. Zvolil tedy další zákonnou metodu určení celní hodnoty a vycházel přitom z cen, které sám žalobce hradil svému dodavateli v příslušném období. Žalovaný se tak co možná nejvíce přiblížil určení přesné ceny zboží odňatého celnímu dohledu a postupoval při tom zcela v souladu se zákonem.

Ve dvacátém druhém žalobním bodu žalobce brojil proti tomu, že žalovaný při stanovení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu vycházel z údajů o odčerpání zboží z produktovodní sítě uvedených v databázi BPCS.

Dle § 240 odst. 1 celního zákona vznikl celní dluh při dovozu zboží mimo jiné jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu. Jak Nejvyšší správní soud vyložil již v prvním rozsudku v této věci, k odnětí zboží celnímu dohledu může dojít za velmi rozmanitých faktických okolností. Bylo úkolem žalovaného zjistit relevantní skutkový stav a na základě něj určit datum odnětí zboží celnímu dohledu.

Soud již při vypořádání předchozích žalobních bodů dospěl k závěru, že žalovaný nebyl při zjišťování skutkového stavu povinen přihlížet k údajům uvedeným v celních prohlášeních vztahujících se k dováženému zboží, neboť tyto údaje nemusely odpovídat skutečnosti. Taktéž nebylo možné v pokračujícím řízení o odvolání na žalovaném žádat, aby se při plnění pokynů uvedených ve zrušujících rozsudcích městského soudu držel zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný řádně zdůvodnil, proč za nejspolehlivější důkazní prostředek svědčící o skutečném osudu zboží považoval databázi BPCS vedenou společností Čepro. Uvedl, že v této databázi sice mohlo docházet k nepřesnému zanesení údajů, avšak bylo ověřeno, že zjištěné nesprávnosti byly řádně a systematicky opravovány. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, neboť žalobce nepředestřel žádný způsob, kterým by bylo možné dospět k přesnějším údajům o pohybu zboží, a ani účinně nezpochybnil pravdivost údajů uvedených v evidenci BPCS. Jakkoliv je pravdou, že se jednalo o účetní evidenci, která nebyla s to odrážet informace o skutečném fyzickém pohybu zboží, společnost Čepro neměla žádný důvod údaje o zboží na účtu žalobce jakkoliv falšovat či modifikovat.

Pokud žalovaný určil datum odnětí zboží celnímu dohledu jednotným způsobem, tedy prostřednictvím údajů v evidenci BPCS, bylo správné, že zároveň nebral v úvahu deklarované údaje o propuštění zboží do veřejného celního skladu, které byly prokazatelně neúplné a neodpovídaly plně skutečnosti. Jelikož žalobce ohledně části zboží celní dluh zaplatil v návaznosti na podaná celní prohlášení, započel žalovaný tuto úhradu na nově vyměřený dluh. Tím zamezil vzniku dvojího zdanění. Ani na tomto postupu žalovaného nelze spatřovat nic nesprávného. Bylo zajištěno, že žalobci byl celní dluh vyměřen za veškeré dovezené zboží, které bylo postupně odňato z produktovodní sítě, a zároveň bylo zabráněno tomu, aby žalobce musel za některé zboží zaplatit celní dluh dvakrát.

Soud tedy uzavírá, že žalovaný celní dluh vyměřil postupem, který odpovídá celnímu zákonu. Nejprve stanovil okamžik, kdy bylo zboží s nejvyšší mírou pravděpodobnosti odňato celnímu dohledu a následně vyměřil celní dluh za použití cen, které v příslušné době za téže zboží hradil sám žalobce svému slovenskému dodavateli. Aby byl žalobce úspěšný, býval by musel tvrdit a prokázat, že skutková zjištění žalovaného nejsou správná, nebo že ceny, z nichž vycházel, byly chybně vypočítány. Nic z toho se však žalobci nepodařilo, neboť žaloba v tomto směru obsahovala toliko sadu obecných a zavádějících tvrzení.

VI.

Závěr a náklady řízení

Protože žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žaloby v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Žalobce dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť v řízení nebyl úspěšný; žalovaný sice úspěšný byl, avšak nevznikly mu žádné důvodné náklady. Jak plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, jedním ze základních úkolů orgánů veřejné správy je hájit svá rozhodnutí a postupy v řízeních před správními soudy. Dá-li se tedy správní orgán v řízení před správním soudem zastupovat advokátem, nejedná se zpravidla o účelně vynaložené náklady, na jejich náhradu mají v případě úspěchu v řízení právo (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze za podmínek uvedených v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 22. listopadu 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: L. H.