



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **P. P., bytem T.**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel, se sídlem Praha 4, Budějovická 7**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.9.2011 č.j. 6997-7/2011-900000-302

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18.3.2010 č.j. 6182/2009/1604-3/2010-010100-21 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“) Celní ředitelství Brno zamítlo návrh žalobce na obnovu řízení, která byla skončena deseti pravomocnými platebními výměry Celního úřadu Břeclav - dálnice ze dne 12.10.1995 č. 29-1450/CD/95 až 29-1459/CD/95, jimiž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty a spotřební daň při dovozu zboží v důsledku neukončení celního režimu tranzitu minerálních olejů, jež měly být na podkladě deseti tranzitních celních prohlášení (dále jen „TCP“) dopraveny ve stanovené lhůtě od Celního úřadu Břeclav - dálnice k Celnímu úřadu Zlín a tam předloženy k celnímu řízení. Předmětné platební výměry nabyly právní moci dne 27.11.1995.

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání podané žalobcem proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně a toto rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný předně konstatoval, že správní orgán I. stupně žalobcovu žádost o obnovu řízení zamítl jednak pro nenaplnění zákonem stanovených důvodů obnovy, a dále pro marné uplynutí objektivní lhůty pro podání této žádosti. Následně se žalovaný podrobně (poznámka soudu: odůvodnění napadeného

rozhodnutí čítá celkem 24 stran) vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody žalobce a ve výsledku přisvědčil závěru správního orgánu I. stupně, že v dané věci nejsou splněny podmínky pro obnovu řízení ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Argumentaci správního orgánu lze ve stručnosti shrnout tak, že žalovaný ve shodě s názorem správního orgánu I. stupně neakceptoval trestnou činnost R. V., jejíž podstata je popsána v pravomocném rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29.7.2008 č.j. 10 T 8/2004- 17232 ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28.5.2009 č.j. 6 To 118/2008-17473, jako důvod pro obnovu řízení. Setrval na tom, že žalobce vystupoval v případech jednotlivých dovozů zboží (minerálních olejů), k nimž se upínají jednotlivá TCP, v postavení deklaranta. Toto postavení není vázáno na osobu vlastníka zboží, resp. kupujícího, jak se mylně domnívá žalobce. Propuštěním zboží do režimu tranzitu vznikla žalobci jakožto přepravci ze zákona povinnost předložit zboží celnímu úřadu určení, resp. jako deklarantovi mu vznikla povinnost takové předložení zajistit. Tuto povinnost však žalobce, který byl jako přepravce oprávněn nakládat se zbožím, nesplnil. Minul Celní úřad Zlín, u něhož měl být tranzit ukončen, a zboží dopravil a předal přímo společnosti CWA s.r.o., čímž došlo k odnětí zboží celnímu dohledu. Tím vznikl celní dluh dle § 240 odst. 1 a 2 celního zákona. Co se týče plné moci, faktur a záručních listin, na které žalobce poukazuje, nejedná se o nové skutečnosti ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, které žalobce nemohl bez svého zavinění uplatnit již dříve.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále konstatoval, že pojmovým znakem dlužníka (v případě celního dluhu) není koupě či vlastnictví zboží, jež bylo odňato celnímu dohledu. Žalobce se stal celním dlužníkem nikoliv v důsledku trestného činu R. V., ale v důsledku vlastního jednání, kdy se stal deklarantem v režimu tranzitu a jako deklarant nedostal povinnosti zajistit dopravení a předložení zboží Celnímu úřadu Zlín, čímž naplnil znaky celního dlužníka vymezené v § 240 odst. 3 písm. d) celního zákona. Žalobce svým jednáním naplnil i znaky celního dlužníka podle písmene a) téhož ustanovení, protože zboží v režimu tranzitu osobně dopravoval, měl ho ve své moci, a bylo proto na jeho rozhodnutí, kam zboží dopraví. Protože zboží nedopravil a nepředložil Celnímu úřadu Zlín jakožto celnímu úřadu určení, ale společnosti CWA s.r.o., odňal ho tím celnímu dohledu, kterému zboží ex lege podléhalo. Odpovědnost žalobce jako dlužníka je dána objektivně, bez ohledu na jeho (předpokládané) vědomí, že zboží odnímá celnímu dohledu. Na postavení žalobce jako celního dlužníka a na výši jemu vyměřeného celního dluhu nemůže nic změnit ani pluralita dlužníků, kdy v § 240 odst. 3 celního zákona jsou vymezeny čtyři skupiny dlužníků jednoho a téhož dluhu. Společné závazky totiž podle § 250 celního zákona nejsou dílčí, ale solidární. Pořadí dlužníků není stanoveno, takže celní orgán se může obrátit na kteréhokoliv z nich nebo na všechny. Vyměření celního dluhu společnosti CWA s.r.o., nebo kteréhokoliv jiné osobě tedy nevylučuje jeho vyměření žalobci, dokud není vzniklý celní dluh plně uhrazen. Z výše uvedeného žalovaný dovodil, že trestný čin R. V. nemohl ničeho změnit na postavení žalobce jako celního dlužníka a na výši jemu vyměřeného celního dluhu, a proto tato skutková okolnost nemůže být důvodem obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, neboť by nemohla mít podstatný vliv na výrok platebních výměrů.

Žalovaný dále uvedl, že žalobcem tvrzený omyl spočívající v užití falešných razítek a údajů na dílech 5 TCP není dle zákona liberačním důvodem při vyměření celního dluhu. U žalobce se nadto nejedná o omluvitelný omyl, neboť u něj jakožto řidiče v mezinárodní přepravě lze oprávněně očekávat elementární znalosti celní problematiky týkající se přeshraničního odbavení a tranzitu zboží. Žalobce měl podle TCP zboží dopravit a předložit Celnímu úřadu Zlín, který je uveden v odst. 53 TCP. To však neučinil a s ohledem na

předpokládané základní znalosti jednal velmi ledabyle. Vznik celního dluhu byl výsledkem jeho volby, protože se sám rozhodl, že nebude respektovat rozhodnutí TCP, jehož díly 4 a 5 mu byly doručeny a doprovázely dopravované zboží, a zboží dopraví jinam. Ve vztahu k žalobcem realizovaným přepravám také platí, že v odst. 44 TCP není ani zmínka o tom, že by k němu bylo přiloženo (falešné) povolení zjednodušeného postupu. Nic tedy nenásvědčuje tomu, že by žalobce byl při přepravě zboží jakkoliv ovlivněn těmito falzifikáty. Tím spíše měl TCP respektovat a zboží dopravit k Celnímu úřadu Zlín.

Odborné stanovisko MF-GŘC ze dne 25.3.1997 č.j. 755/11-927/97 a odborné stanovisko MF ze dne 16.7.1997 č.j. 182-49135/1997, jichž se žalobce v návrhu na povolení obnovy řízení dovolává, nelze dle žalovaného jako důvod obnovy řízení akceptovat, protože se nejedná o skutkové okolnosti, ale o právní hodnocení skutkových okolností. Jako důvod obnovy řízení nemůže obstát ani žalobcův poukaz na str. 37 trestního rozsudku sp. zn. 10 T 8/2004, podle kterého to byl R. V., kdo porušil § 81 odst. 1 písm. a) a § 83 odst. 1 celního zákona, a kdo tedy převzal odpovědnost za dodání zboží celnímu úřadu určení. Toto právní hodnocení provedené trestním soudem rovněž není skutkovou okolností, která jediné může být důvodem obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní. Ustanovení § 81 odst. 1 písm. a) a § 83 odst. 1 celního zákona se navíc dle žalovaného vztahují na vstup zboží do tuzemska, tj. na dopravu zboží přes státní hranici. V dané věci však celní dluh vznikl porušením povinností při následném režimu tranzitu zboží do vnitrozemí (při přestupu státní hranice celní formality proběhly v souladu s celními předpisy). Žalovaný k tomu dodal, že názorem trestního soudu není při rozhodování v dané věci vázán.

Žalobcem namítaná nicotnost platebních výměrů či neexistence celního dluhu rovněž dle žalovaného není důvodem pro obnovu řízení, neboť by se jednalo o právní vady a nikoliv o skutkové okolnosti, které jediné mohou být důvodem obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní. Platební výměry, jimž byl žalobci vyměřen celní dluh, nebyly vydány na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka, křivého znaleckého posudku, ani nebyly dosaženy jiným trestným činem. V daném případě nebyly, a objektivně vzato ani nemohly být podkladem pro vydání platebních výměrů zfalšované díly 5 TCP. Díly 5 TCP opatřené otisky falešných razítek a fiktivními čísly evidence celního úřadu určení by – nebýt odhalení jejich zfalšování – naopak potvrzovaly řádné ukončení režimu tranzitu, a tím by eliminovaly vyměřovací řízení.

Pokud jde o žalobcem zmiňovaný nálezný sp. zn. IV ÚS 446/98, Ústavní soud jím zrušil platební výměry vydané vůči jinému řidiči ve stejné kauze V. z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, což je právní vada, která nemůže být důvodem obnovy řízení.

V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval otázkou dodržení objektivní lhůty pro obnovu řízení. Uvedl, že vzhledem k datu podání žádosti o obnovu bylo namístě ji projednat a její přípustnost posoudit podle zákona o správě daní s případným promítnutím odlišností zakotvených v zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který nabyl účinnosti během odvolacího řízení. To se projevilo i u lhůt pro obnovu řízení, které se v okamžiku nabytí právní moci platebních výměrů řídily ustanovením § 63 odst. 3 správního řádu, kdežto k okamžiku podání žádosti o obnovu byly upraveny v § 54 odst. 3 zákona o správě daní. Podmínkou obnovy řízení tedy bylo podání žádosti do šesti měsíců ode dne, kdy se účastník prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy (subjektivní lhůta), nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (objektivní lhůta). Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. S nabytím účinnosti daňového řádu nedoznaly lhůty

žádných změn, jak plyne z § 118 odst. 2 a § 119 odst. 4 věta první daňového řádu, a to i přes poněkud odlišnou formulaci naposledy jmenovaného ustanovení.

Třebaže samotné uplatnění lhůt pro obnovu řízení podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní bylo a je nesporné, nezanedbatelným vývojem prošly názory na povahu a způsob použití lhůty k vyměření či doměření daně, na níž je konstrukce (procesní) objektivní lhůty pro obnovu založena. Rozdílné názory nakonec sjednotilo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 20/2007-73 ze dne 23.2.2010, v němž soud konstatoval, že objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní je ztotožněna s prekluzivními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 téhož zákona. Je-li lhůta pro vyměření zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu, nemůže již ovlivnit běh tohoto řízení s tím, že na navazující obnovené řízení se plně uplatní konečná desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Jinými slovy, celé řízení včetně obnoveného řízení musí být pravomocně skončeno do deseti let od konce konkrétního zdaňovacího období, resp. vzniku konkrétní daňové povinnosti. Ještě výstižněji to charakterizoval rozsudek č.j. 7 Afs 28/2008-51 ze dne 19.6.2008, podle něhož lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení není výslovně a pevně (fixně) stanovena, ale právě relativně neurčitě tak, aby odrážela stav řízení o té které dani. Může být tak, s ohledem na konkrétní stav toho kterého daňového řízení, určena zcela individuálně. Stručně shrnuto, vyměřovací lhůta je i pro účely obnovy řízení vnímána jako lhůta ryze hmotněprávní, tzn. jako lhůta, která běží od vzniku konkrétní daňové povinnosti, jež je předmětem obnovy řízení, a to včetně jejího případného přetržení (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní) a stavění (§ 41 s.ř.s.). V jedné a téže lhůtě pro vyměření či doměření daně lze tedy daň jak vyměřit či doměřit, tak jsoucí vyměření či doměření daně zvrátit uplatněním obnovy řízení. Pro určení délky a běhu lhůty pro podání žádosti o obnovu je tudíž určující právní předpis účinný v době vzniku daňové povinnosti. Správní orgán I. stupně tak dle žalovaného vycházel ze správného názoru, když konstatoval, že procesní objektivní lhůta propadá marným uplynutím lhůty hmotněprávní, ve které lze daný celní dluh vyměřit.

Samostatnou otázkou bylo určení konkrétní lhůty pro vyměření cla a daní při dovozu zboží. Žalovaný uvedl, že nemá sebemenší důvod nerespektovat ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která, při neexistenci výslovné právní úpravy lhůty k vyměření cla a daní při dovozu v celním zákoně, dovodila pro celní dluhy vzniklé od 1.7.1997 do 30.6.2002 přiměřené použití tříleté propadné lhůty podle § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní. Žalovaný nevidí jedinou překážku aplikace této lhůty i na celní dluhy vzniklé v období od 1.1.1993 do 30.6.1997, tj. taktéž na celní dluhy vyměřené žalobci, protože celní zákon účinný v tomto období lhůtu neupravoval. Ustanovení § 320 písm. b) celního zákona odkazovalo na podpůrné použití správního řádu, který také žádné vyměřovací lhůty neobsahoval, a konečně zákon o soustavě daní byl účinný i v tomto období. Z tohoto důvodu žalovaný ve shodě se správním orgánem I. stupně konstatoval, že lhůta k podání žádosti o obnovu v daném případě uplynula koncem roku 1997, a to bez přetržení podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní; stavění lhůty podle § 41 s.ř.s. bylo vyloučeno, protože v době běhu lhůty nebyl s.ř.s. ještě účinný. Žalobce se tedy mylí, pokud namítá irelevantnost odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 15/2009-105 ze dne 19.2.2009 z důvodu neaplikovatelnosti lhůty podle § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní na celní dluhy vzniklé v období od 1.1.1993 do 30.6.1997. K žalobcově argumentaci, že správní řád problematiku lhůt neřešil, a proto „je nutno vycházet z obecné právní úpravy“, žalovaný poznamenal, že byť je tato formulace poněkud nesrozumitelná, z kontextu plyne, že žalobce může mít na mysli jediné celní zákon. Jelikož celní zákon lhůtu nestanovil, patrně se žalobce domnívá, že je lhůta neomezená. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nicméně dovodil lhůtu pro vyměření ze zákona o soustavě daní právě proto, aby překlenul zdánlivou časovou

bezbřehost vyměření cla a daní při dovozu, která by byla v rozporu s právní jistotou jakožto jedním ze základních principů právního státu. Jestliže je časově limitováno vyměření, nutně je limitováno i podání žádosti o obnovu, které vychází ze stejné lhůty.

Za nedůvodnou označil žalovaný i související námitku žalobce, že § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní nemá na podání žádosti o obnovu řízení vliv, protože stanovuje pouze lhůtu k vyměření a vymáhání daní s tím, že nárok státu na vyměření daní podle citovaného ustanovení zanikl. Žalovaný na tomto místě v první řadě odkázal na výše provedený rozbor, z něhož je zřejmé, že lhůta pro podání žádosti o obnovu je ztotožněna s lhůtou pro vyměření konkrétního celního dluhu. Dále uvedl, že se žalobcem lze souhlasit v tom, že tato lhůta v daném případě skutečně uplynula, a to koncem roku 1997, a už proto nemohlo být podání žádosti o obnovu v roce 2009 úspěšné.

Dle žalovaného je vyloučeno jakékoliv zohlednění trestněprávních okolností případu. Zákon o soustavě daní ani jiný právní předpis totiž pro případ trestních souvislostí nestanovil v době vzniku celního dluhu žádnou speciální, z povahy věci delší lhůtu pro vyměření, a tudíž i lhůtu pro obnovu takového vyměřovacího řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 4/2008-69 ze dne 29.10.2009, 2 Afs 77/2008-65 ze dne 11.6.2009 nebo 5 Afs 64/2008-88 ze dne 28.5.2009). Z tohoto důvodu nepřipadá v úvahu ani lhůta podle § 268 odst. 4 celního zákona ve znění novely č. 1/2002 Sb., protože ta byla účinná až od 1.7.2002. Ze stejného důvodu není aplikovatelná ani lhůta podle čl. 221 odst. 4 celního kodexu Společenství, který v době vzniku celního dluhu nebyl na území ČR účinný a který odkazuje na lhůtu stanovenou pro tento účel vnitrostátním právním řádem (v tomto smyslu viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 64/2008-88 ze dne 28.5.2009 a 9 Afs 28/2009-143 ze dne 16.9.2009). Proto je bez významu pro danou věc i vnitrostátní speciální vyměřovací lhůta podle § 148 odst. 6 daňového řádu, nově stanovená pro případ spáchání daňového trestného činu. Nadto by jejímu uplatnění bránilo přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první daňového řádu, jež její užití omezuje na případy, kdy dosud neuplynula (obecná) vyměřovací lhůta, rozběhnuvší se podle dosavadních předpisů. Mimoto nebyl vznik celního dluhu důsledkem trestného činu, jak bylo podrobně rozebráno výše.

Žalovaný uzavřel, že ani posouzením odvolacích námitek nebylo shledáno, že žalobcem předestřené okolnosti související s trestným činem R. V. naplňují důvody obnovy podle § 54 odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a že byly uplatněny včas. Přestože žalobce nehrál při dovozu dominantní roli a nemusel si ani být vědom všech aspektů svého rozhodnutí dopravit zboží přímo společnosti CWA s.r.o., místo určenému celnímu úřadu, stal se celním dlužníkem. Celní zákon mu totiž jako osobě dopravující zboží a zároveň jako deklarantovi v režimu tranzitu ukládal shora uvedené povinnosti, které ho objektivně stíhaly, a za jejichž řádné splnění se nezasadil. Nic na tom nemůže změnit fakt, že celním dlužníkem se stala i V. společnost CWA s.r.o. (z titulu následného získání účastníkem odňatého zboží), protože postavení dlužníků je ze zákona solidární. Celní orgány měly a mají povinnost při zjištění vzniku celního dluhu tento dluh vyměřit, a to případně všem solidárním dlužníkům, dokud není plně uhrazen (srov. např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 470/97 ze dne 28.2.2000, IV. ÚS 421/02 ze dne 11.11.2002, I. ÚS 481/05 ze dne 3.4.2006, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 38/2004-148 ze dne 30.3.2005). Jakékoliv případné zohlednění podílu žalobce na vzniku celního dluhu ve vyměřovacím řízení by založilo nerovnost subjektů práva v jiných případech odnětí zboží celnímu dohledu a vykročilo by z rámce legálního výkonu státní moci, která je omezena klauzulí obsaženou v čl. 2 odst. 3 Ústavy.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost. V žalobě uplatnil tyto námitky:

- Rozhodnutí, k nimž se vztahoval návrh na obnovu řízení, byla vydána bez řádného zjištění skutečného stavu. Žalobce nebyl správcem daně ani uvědoměn o zahájení správního řízení, jak tehdy platný správní řád č. 71/67 Sb., vyžadoval, dokonce ani nebyl vyzván k podání vysvětlení. Rozhodnutí byla vydána v rozporu s právním řádem, tj. bez řádného zjištění faktického stavu a bez vyjádření se účastníka řízení.

- Žalovaný nerespektuje nálezy Ústavního soudu. Jak v nálezu sp. zn. IV. US 446/98, tak i v nálezu sp. zn. IV. US 337/02 je jednoznačně stanovena povinnost celních orgánů zabývat se v případě vzniku dluhu otázkou, kdo zboží celnímu dohledu odňal, a tím de facto dluh způsobil.

- Jednou z nových skutečností, které žalobce v návrhu na obnovu řízení uvedl, byla žaloba (míněno zřejmě obžaloba) na bývalého jednatele společnosti CWA Zlín R. V.. Předmětná firma byla kupujícím zboží v zahraničí a objednatelem jeho přepravy do ČR. V (ob)žalobě je konstatováno, že v případech zjištěných u CÚ Břeclav - dálnice byla podstatná skutečnost, že nebyl ukončen režim tranzitu. Plátcem spotřební daně tak byla firma CWA Zlín. Naprosto stejný závěr byl obsažen v odborném vyjádření MF ČR č.j. 182-49135/1997, ze dne 16.7.1997, v němž je dokonce potvrzeno, že při vyplňování tranzitních dokladů docházelo k chybám a rozporům se správním řádem. Je jednoznačné, že žalobce neměl a nemohl mít takové právní znalosti, aby posuzoval správnost údajů v jednotlivých kolonkách TCP, což se samozřejmě ukázalo i u desítek dalších řidičů.

- Dalším důvodem pro povolení obnovy řízení je skutečnost, že rozhodnutí bylo vydáno na základě spáchání trestného činu a v důsledku užívání falešných razítek. Tato fakta jsou dle žalobce potvrzena pravomocným rozsudkem KS Brno sp. zn. 10 T 8/2004, jenž byl v odvolacím řízení potvrzen usnesením Vrchního soudu v Olomouci, sp. zn. 6 To 118/2008-17473 ze dne 28.5.2009. Zmíněným rozsudkem byl bývalý ředitel společnosti CWA Zlín odsouzen k několikaletému trestu odnětí svobody za daňový únik, jehož se dopustil porušením § 81 odst. 1 písm. a) a § 83 odst. 1 celního zákona, porušením § 3 odst. 1 a § 43 odst. 1 písm. a) zákona 588/92 Sb., o dani z přidané hodnoty a porušením § 3 odst. 1 a § 5 odst. 1 písm. b) zákona 587/92 Sb., o spotřebních daních. Z toho vyplývá, že tzv. celní dluh nemohl vzniknout porušením § 240 celního zákona, neboť toto ustanovení se vztahovalo na zboží podléhající vyměření dovozního cla. V těchto případech však zboží vyměření dovozního cla nepodléhalo. Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 237/93 Sb., byla publikována Mezinárodní dohoda o vytvoření celní unie mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Základní rysy a smysl celní unie jsou obsaženy v článku XXIV Úmluvy GATT, kde je jednoznačně stanoveno, že celní unie je spojení dvou nebo více dosud samostatných celních území v jedno. Na tomto společném celním území jsou veškerá cla zrušena. Proto je naprosto neuvěřitelné tvrzení žalovaného, že zboží podléhalo vyměření cla ve výši nula. S touto skutečností koresponduje i otázka věcné příslušnosti celních orgánů k vyměřování a vymáhání daní. Celní zákon v § 3 odst. 2 písm. a) stanovil, že orgány celní správy jsou správci daně z přidané hodnoty a spotřebních daní při dovozu. Pojem dovoz však nijak nedefinoval, proto je nutno vycházet z ustanovení speciálních zákonů, jež mají přednost před ustanoveními obecného zákona. Jedná se o zákon č. 587/92 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 588/92 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ani v jednom z těchto speciálních zákonů nebyl pod pojem dovoz zahrnut režim tranzitu. Orgány celní správy nebyly věcně příslušné v daných případech k vyměření daní. Obvyklé tvrzení orgánů celní správy, že věcnou

příslušnost zakládal § 11 celního zákona, je dle žalobce neuvěřitelné a nedůstojné. Celá hlava II. celního zákona je obecné vymezení pojmů, a ustanovení již zmíněného § 11 je pouze taxativní vyjmenování činností, které celní úřad vykonává.

- Dalším podstatným důvodem pro povolení obnovy řízení je skutečnost, že platební výměry byly vydány v důsledku užití falešných razítek. Celní úřad propouštějící zboží do režimu tranzitu pak v některých případech více než rok považoval zboží za dodané. Celní úřad Břeclav - dálnice navíc celou dobu, až do odhalení nezákonného jednání firmy CWA Zlín a jejího ředitele R. V., vystavoval spediční kanceláři, která tranzitní doklady vyhotovovala, potvrzení o tom, že zboží bylo řádně dodáno. Potvrzené díly 5 TCP byly zasílány řádně poštou v obálkách označených razítkem Celního úřadu Zlín. To, že se jedná o falešná razítka, potvrdily až odborné expertizy Kriminalistického ústavu v Praze a dále znalecký posudek Policie ČR ze dne 22.7.1998. Oba tyto doklady potvrzovaly, že díly 5 TCP byly opatřeny falešnými razítky. Platební výměry byly vydány v důsledku použití zfalšovaných dokladů, tj. dílů 5 TCP, které celní úřad odeslání řadu měsíců považoval za pravé. Teprve až na základě požadavku Celního úřadu Břeclav - dálnice byla provedena následná kontrola a bylo zjištěno, že zboží nebylo dodáváno. O tom, že díly 5 byly opatřeny falešnými razítky, se žalobce dozvěděl těsně před podáním návrhů na obnovu řízení. S těmito fakty dle žalobce úzce souvisí i skutečnost, že řidiči byli uváděni v omyl majitelem zboží, resp. dovozcem. Bylo jim předloženo falešné rozhodnutí Celního úřadu Zlín o povolení zjednodušeného postupu, podle kterého se potom řídili. Tvzení žalovaného, že by tato skutečnost měla být vyznačena v odst. 44 TCP, je naprosto scestné a pouze potvrzuje skutečnost, že žalovaný nemá potřebné znalosti o průběhu celního řízení. Navíc takřka všichni řidiči se s tímto postupem setkávali i u jiných objednatelů přepravy a vždy se řídili jejich pokyny. S tím souvisí také další chybné tvrzení žalovaného, že žalobce byl oprávněn se zbožím nakládat. To, že někdo řídí auto, kterým převáží cizí zboží, mu neumožňuje se zbožím nakládat podle své libosti. Řidič vždy postupoval podle pokynů zaměstnavatele, eventuálně objednatele přepravy, což byl v drtivé většině vlastník zboží. Tím byla v daných případech firma CWA Zlín.

- Zpochybňování předložení plné moci při propouštění zboží do režimu tranzitu je naprosto účelové. Pokud by plná moc předložena nebyla a úřad vstupu by zboží do režimu tranzitu propustil, pak by porušil vše, co se dalo. Veškeré celní doklady vystavené u odesílatele zněly na kupujícího, tj. CWA Zlín, a na příjemce, kterým byly firmy Hora Plzeň nebo Horex Slušovice. Navíc žalovaný sám uvádí, že plné moci jsou součástí spisu, tj. jakýchsi společných složek. Takže plné moci předkládány byly. Tyto plné moci byly určeny výhradně pro celní úřady na hranicích mezi ČR a SR, v žádném případě nemohly být použity při celním projednávání u celního úřadu určení.

- Na stranách 90 a 91 rozsudku ve věci R. V. je potvrzeno, že několik řidičů s doklady a zbožím se na celní úřad určení dostavilo. Na Celním úřadu Zlín jim bylo řečeno, že firma CWA má zjednodušený postup, a museli nějakou dobu čekat, než se zástupce firmy na celní úřad dostavil. Pak od něj obdrželi doklady, že zboží bylo řádně dodáno a celně projednáno. Co více měli dotyční řidiči udělat? Přesto i těmto řidičům byly platební výměry vydány, což je dle žalobce už mimo hranice normálního myšlení. Navíc při celním projednání u celního úřadu určení by bylo požadováno zajištění celního dluhu. S žádnou spediční kanceláří řidič samozřejmě smlouvu neměl, a předpokládat, že řidič má u sebe statisíce korun, které pak bude na celnici skládat za někoho cizího, může pouze absolutní analfabet. Smlouvu o vystavování záručních listin měla firma CWA uzavřenu na hraničním přechodu se spedicí Cargo. Důkazem toho, že při vyplňování celních dokladů při propouštění zboží do režimu tranzitu docházelo k nejednotnosti, je i vyjádření žalovaného, v němž připouští, že ne všechny záruční

listiny byly vystaveny tak, jak vystaveny být měly. Ve třech případech byly vystaveny dokonce na jiného přepravce. Toto dokazuje, že samotní pracovníci Celního úřadu Břeclav - dálnice mnohdy sami nevěděli, jak příslušné doklady vyplnit. Proto je zarážející, že jak žalovaný, tak i jeho podřízený útvar neustále lpí na vyplnění dvou odstavců v TCP, kdy také mohlo dojít k chybnému vyplnění, a nepřipouští jinou možnost. Tím jen potvrzuje, že rozhodnutí vydal výhradně na základě formálního posouzení údajů v TCP, což odporuje výše uvedeným nálezům Ústavního soudu. Přitom nález sp. zn. IV. ÚS 446/98 byl vydán v případě řidiče V. B. ze S., který stejně jako žalobce prováděl v inkriminovaném roce pro firmu CWA Zlín přepravy pohonných hmot ze Slovnaftu Bratislava.

- Ustanovení společná, přechodná a závěrečná celního zákona platného v době vydání rozhodnutí, u nichž je obnova požadována, v § 320 stanovily, že pokud není v zákoně stanoveno jinak, platí pro řízení před celními orgány ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, v ostatních věcech pak obecné předpisy o správním řízení. Správní řád č. 71/67 Sb., pochopitelně neobsahoval žádné lhůty pro vyměření či vymození daní. Proto se na přepravy, u nichž byla vydána rozhodnutí o vyměření daní, plně vztahoval zákon č. 212/92 Sb., o soustavě daní. Tento zákon v § 4 odst. 2 stanovil, že 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. Odstavec 3 téhož paragrafu pak stanovil, že v případě, že v této lhůtě (3 roky) je proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta tří let znovu od konce kalendářního roku, v němž byl dlužník o úkonu zpraven. Vymáhat daň však lze nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat hlášení nebo přiznání. V daném případě došlo k zániku práva daň vymáhat dnem 31.12.2004.

- Žalobce namítl též nedodržování lhůt pro vydání rozhodnutí ze strany správního orgánu. Poukázal na to, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno dne 18.3.2010 a napadené rozhodnutí teprve dne 13.9.2011. Bez několika málo dnů tak vydání rozhodnutí trvalo neuvěřitelných 17 měsíců.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobu nepovažuje za řádně zdůvodněnou. Žalobce neuvedl prakticky žádné právně relevantní argumenty, v nichž by spatřoval nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stále opakuje okolnosti při dovozu zboží do České republiky a při následném vyměření celního dluhu, přitom argumentuje nesprávným a poněkud svérázným výkladem tehdy platných celních předpisů. Věcně nereaguje na velmi podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nebere na vědomí, v čem spočívá řízení o povolení obnovy a pouze se soustředí na napadání pravomocně skončených vyměřovacích řízení, ve kterých mu zcela po právu byl vyměřen celní dluh pro nesplnění podmínek stanovených pro režim tranzitu a odnětí zboží celnímu dohledu. S poukazem na nálezy Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 446/98 a II. ÚS 329/04 nedůvodně směšuje řízení o vyměření cla a daní při dovozu a řízení, v němž se rozhoduje o přípustnosti obnovy. Podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní mohou být důvodem obnovy jen skutkové okolnosti případu, nikoliv případné právní vady dotčených platebních výměrů či postupu před jejich vydáním, na které žalobce do omrzení upozorňuje. Pokud jde o řízení o obnově, žalovaný je přesvědčen, že jak rozhodnutí správního orgánu I. stupně, tak napadené rozhodnutí jsou důkazem nikoliv formálního, ale naopak velmi podrobného věcného vypořádání se všemi okolnostmi uplatněnými žalobcem, a tudíž v uvedeném ohledu svědčí o respektu k nálezům Ústavního soudu ČR, jehož nedostatek je žalovanému vytýkán.

Žalobce se mylí, pokud s odkazem na citované nálezy vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, kdo zboží odňal celnímu dohledu. Nepravdivé je též jeho tvrzení, že žalovaný nevysvětlil rozpor mezi celními doklady (tranzitními celními prohlášeními - TCP) a příloženými doklady (celní faktury a záruční listiny). Žalobce v tomto směru zcela ignoruje odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z tam podaného vysvětlení je zcela zřejmé, že podmínkou postavení deklaranta v režimu tranzitu není to, aby byl uveden na „celních dokladech“. O žádný rozpor tedy nejde. Pouhou smyšlenkou je tvrzení, že při potvrzování celních dokladů na hranicích nebylo vše v pořádku. K otázce deklaranta v režimu tranzitu žalovaný připomněl žalobcovo zadokumentované prohlášení, že pokaždé vystupoval jako celní deklarant, které na přímý dotaz žalobce učinil při výsledku v přípravném (trestním) řízení v roce 1996, tj. v době blízké vzniku celních dluhů. Hrubou dezinterpretací je pak tvrzení žalobce, že odborná stanoviska MF-GŘC a MF shodně s trestním rozsudkem sp. zn. 10 T 8/2004 ve věci V. vypovídají o porušení ustanovení § 81 a 83 celního zákona a vzniku celního dluhu podle § 239 tohoto zákona. Již letným nahlédnutím do obou stanovisek lze zjistit, že stanovisko MF-GŘC konstatovalo vznik celního dluhu podle § 240 celního zákona a porušení ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona a že stanovisko MF se touto otázkou nezabývalo vůbec. K obsáhle zdůvodňované nicotnosti platebních výměrů žalovaný uvedl, že jde o zjevně nezpůsobilý důvod obnovy řízení.

Co se týče dílů 5 TCP opatřených falešnými razítky Celního úřadu Zlín jako důvodu obnovy, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poznamenal, že žalobce v žalobě popisuje běžnou praxi, kdy řidič dopravující zboží v režimu tranzitu předkládal díly 4 a 5 TCP celnímu úřadu určení. Tím žalobce přiznává znalost řádného postupu, který ovšem při předmětných přepravách nedodržel. Jak sám uvedl v odvolání proti platebním výměrům, jednal z nedbalosti, a proto je zarážející, že nyní viní z vlastního pochybení celní orgány, když např. tvrdí, že při propuštění zboží u pohraničního úřadu nebylo vše v pořádku. Do stejné kategorie domněnek či smyšlenek patří související tvrzení, že potvrzené díly 5 TCP byly řádně zasílány poštou v obálkách označených razítkem Celního úřadu Zlín. Žalobce dezinterpretoval výpověď Mgr. Z. B., tehdejšího ředitele Celního úřadu Břeclav - dálnice zachycenou na str. 79 trestního rozsudku 10 T 8/2004. Ve skutečnosti se nikdy nepodařilo zjistit, jakým způsobem byly díly 5 TCP doručovány na Celní úřad Břeclav - dálnice s tím, že předmětné dovozy nebyly na Celním úřadě Zlín evidovány. Proto je bezvýznamné tvrzení svědka o prezenčním razítku Celního úřadu Zlín na několika obálkách, zvláště když se mohlo jednat o díly 5 TCP z řádně provedených tranzitních operací, kterých bylo několik provedeno. Zavádějící je výtky žalobce, že žalovaný zpochybňuje předkládání plných mocí Celnímu úřadu Břeclav - dálnice při propuštění zboží do režimu tranzitu. Předně, žalovaný nemohl žádnou plnou moc vystavenou žalobci společností CWA s.r.o., zpochybnit, protože žalobce žádnou v řízení o obnově nepředložil. Pokud jde o předkládání plných mocí zmíněnému celnímu úřadu obecně, samo jejich založení do společných spisových materiálů ještě neznamená, že byly při celním odbavení v inkriminované době předkládány. Absurdní je tvrzení žalobce, že vystavení záručních listin na jiné osoby než na něho svědčí o tom, že samotní pracovníci Celního úřadu Břeclav - dálnice mnohdy sami nevěděli, jak příslušné doklady vyplnit. Celní orgány z povahy věci nemohly vystavovat záruční listiny, protože nebyly ručitelem. Nemohly tedy do záručních listin ani uvádět, za koho se zaručují, když to nutně musel učinit ručitel. Vzhledem k dosti svéráznému výkladu žalobce ohledně podmínek kladených na postavení osoby jako deklaranta, kdy žalobce tvrdí, že se zbožím nemohl manipulovat, žalovaný považuje za potřebné uvést, že oprávnění nakládat (slovy žalobce manipulovat) se zbožím ve smyslu celních předpisů je třeba vykládat v kontextu celních předpisů tak, aby byl naplněn jejich smysl a účel. Jejich smyslem a účelem není určit osobu vlastníka, tj. osobu, která má právo se zbožím nakládat (*ius disponendi*) ve smyslu

soukromoprávních předpisů (§ 123 občanského zákoníku), tj. zboží převést na jiného, přenechat jinému nebo ho spotřebovat, zničit či opustit. Smyslem celních formalit při dovozu zboží je zajistit celní dohled nad zbožím a určit způsob použití zboží na tuzemském celním území, který je určen zejména jeho propuštěním do některého z celních režimů. Podle § 2 písm. p) celního zákona se propuštěním zboží rozumí úkon, kterým se individuálně určené osobě dovoluje nakládat se zbožím podle podmínek navrženého režimu. Už z této definice je zřejmé, že pojem nakládat se zbožím má v celních předpisech zcela jiný význam. Režim tranzitu, o nějž v dané věci jde, se vyznačuje dopravou zboží mezi dvěma celními úřady. Oprávněn nakládat se zbožím ve smyslu § 140 odst. 1 celního zákona (materiální znak deklaranta v režimu tranzitu) je tudíž jeho přepravce. Přepravu zboží ze Slovnaftu Bratislava přes státní hranici ČR a dále do vnitrozemí prováděl nepochybně žalobce.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě rovněž uvedl, že žalobce nijak nenapadá závěr žalovaného o uplynutí objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu, když v podstatě cituje znění dotčených ustanovení právních předpisů.

V podání ze dne 27.5.2014 poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 47/2012-62 ze dne 30.1.2014, kterým uvedený soud rozhodl v totožné právní věci ve prospěch žalovaného. Nejvyšší správní soud posoudil lhůtu k podání návrhu na obnovu řízení jako opožděnou, resp. vyslovil prekluzi návrhu žalobce na obnovu řízení, když zaujal právní názor, že objektivní lhůtu pro obnovu řízení je třeba i pro účely obnovy řízení pojímat hmotněprávně a nikoliv procesně. Pro posouzení včasnosti žádosti o obnovu řízení je tedy rozhodná lhůta pro vyměření cla a daní účinná v okamžiku vzniku celního dluhu a daňové povinnosti.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže

a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,

b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem,

c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

Podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní žádost musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Podle § 119 odst. 4 daňového řádu obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31.12.2009, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí se soud předně zabýval otázkou, zda lze přisvědčit závěru žalovaného, jakož i správního orgánu I. stupně, že žalobce podal žádost o obnovu řízení až po marném uplynutí lhůty, kterou zákon pro podání takové žádosti stanoví. Pokud by totiž byl tento závěr správního orgánu opodstatněný, byl by sám o sobě dostatečným důvodem jak pro zamítnutí předmětné žádosti o obnovu řízení, tak pro zamítnutí žaloby.

Žalovaný v doplňujícím podání ze dne 27.5.2014 přílehavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 47/2012-62 ze dne 30.1.2014, který ve skutkově obdobné věci vyčerpávajícím způsobem řeší otázku běhu a zachování lhůt pro podání žádosti o obnovu řízení. Městský soud v Praze se plně ztotožňuje se závěry, které Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zaujal, a nemá, co by k nim dodal. Protože tyto závěry lze bez dalšího vztáhnout i na nyní projednávanou věc, nezbyvá soudu, než aby je nyní zopakoval.

Vyměřovací řízení lze stručně charakterizovat jako řízení směřující ke správnému stanovení daně (v souzené věci celního dluhu), podle jehož výsledků je správcem daně (celním orgánem) stanoven celní dluh. Oproti tomu obnova řízení je institutem umožňujícím mimořádné přezkoumání výsledků výměru v případě, že jsou zjištěny nové skutkové okolnosti nebo závažné vady řízení, které mohly mít vliv na vydané rozhodnutí. Obnova řízení může být nařízena správním orgánem z moci úřední nebo povolena na základě žádosti účastníka řízení. Objektivní lhůta přitom musí být v obou případech shodná (§ 54 odst. 3, § 55 odst. 2 zákona o správě daní). Zákon o správě daní, ve znění platném a účinném v rozhodné době, tuto lhůtu limitoval odkazem na lhůtu pro vyměření daně (v nyní projednávané věci celního dluhu). Celní zákon jako lex specialis ji pak v rozhodné době neupravoval vůbec. Správce daně (v souzené věci celní orgán) při rozhodování o nařízení či povolení obnovy zkoumá jen to, zda v dané věci nastala některá ze skutečností předpokládaných v § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nad rámec tam uvedených důvodů se však již nezabývá tím, zda v původním rozhodnutí byla správně vyložena užitá hmotně právní norma nebo jaký dopad mělo vydané rozhodnutí na práva a povinnosti účastníků (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 1 Afs 59/2008 - 58, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 61/2013 - 25).

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

Nejvyšší správní soud se však ke stížní námitce stěžovatele zabýval především zcela klíčovou otázkou pro rozhodnutí v této věci, tj. tím, zda žádost žalobce o obnovu řízení byla podána včas, neboť zodpovězení této otázky přímo předurčuje další průběh řízení, popř. vlastní rozhodnutí ve věci. V případě závěru, že tuto žádost stěžovatel podal opožděně,

je pak totiž zcela nerozhodné případné posouzení vlivu jednání odsouzeného Romana Vaškůje, popř. dalších osob, na projednávanou věc a rovněž případná, byť i jen částečná, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu nebo nesprávnost jeho skutkových zjištění v tomto směru, nemůže mít na rozhodnutí ve věci samé vliv.

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

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

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

K tomu je třeba dále uvést, že do 30. 6. 2002 neměl celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, bylo zákonem č. 1/2002 Sb. do celního zákona doplněno s účinností až ode dne 1.7.2002.

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

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

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

Otázkou běhu a délky prekluzivních (a promlčecích) lhůt v případě, v němž nebyly v celním zákoně výslovně upraveny, se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v již výše

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

Pro posouzení nyní projednávané věci je však nutné aplikovat celní zákon, ve znění platném a účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, který v § 320 výslovně odkázal jen na podpůrné použití správního řádu, který však běh prekluzivních (a promlčecích) lhůt pro vyměření celního dluhu neobsahoval. Jen pro úplnost je možné uvést, že z povahy projednávané věci je zřejmé, že aplikace obecných předpisů o přestupcích v této věci, která se netýká celního přestupku, vůbec v úvahu nepřichází.

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

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

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

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

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

Při posouzení návrhu na obnovu řízení v projednávané věci pak lze aplikovat jen tříletou objektivní prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Použití § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. desetileté prekluzivní lhůty v projednávané věci v úvahu nepřichází již z toho důvodu, že vyměřovací řízení bylo ukončeno právní mocí platebních výměrů v roce 1995. K tomu pro úplnost zbývá dodat, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94). Od této doby neučinily celní orgány žádný úkon směřující k vyměření celního dluhu nebo jeho dodatečnému stanovení, nemohlo následně ani dojít k přetržení běhu tříleté prekluzivní lhůty (a tím i lhůty k podání žádosti o obnovu řízení), z téhož důvodu nelze aplikovat ani maximální desetiletou prekluzivní lhůtu k vyměření celního dluhu (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) a zároveň k podání žádosti o obnovu řízení. Lze proto uzavřít, že ke dni podání žádosti žalobcem o obnovu řízení, tj. 9. 6. 2003, tříletá prekluzivní lhůta a zároveň lhůta k podání žádosti o obnovu řízení v dané věci zjevně marně uplynula a s ohledem na výše uvedené se neuplatní desetiletá prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

V této souvislosti je současně třeba opětovně zdůraznit, že prekluzivní lhůta je lhůtou hmotněprávní a nikoli procesní, proto je nutné aplikovat v této věci celní zákon ve znění platném a účinném v době vzniku celního dluhu. Není tedy možné v této věci ani na posouzení včasnosti návrhu žalobce na obnovu řízení postupovat podle § 268 odst. 3, 4 celního zákona, ve znění platném a účinném do 30. 4. 2004 (tj. v době zahájení řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení), podle nichž, byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu

od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl a lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.

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

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

V nyní projednávané věci došlo ke vzniku celních dluhů, které byly žalobci vyměřeny předmětnými platebními výměry Celního úřadu Břeclav - dálnice ze dne 12.10.1995 č. 29-1450/CD/95 až 29-1459/CD/95, v období října až prosince roku 1994. Se zřetelem k výše citovaným judikatorním závěrům Nejvyššího správního soudu je tedy žalobcův návrh na obnovu řízení, jenž byl podán až v červnu 2009, tedy dlouhou řadu let po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní, zjevně opožděný, a již z tohoto důvodu mu nelze vyhovět. Správní orgán byl oprávněn takový opožděný návrh zamítnout, aniž by se zabýval tvrzenými důvody, pro které se žalobce obnovy řízení domáhal. Jinak řečeno, závěr správního orgánu o marném uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení byl sám o sobě postačujícím důvodem pro zamítnutí žalobcovy žádosti o obnovu řízení. Soud v přezkumném řízení tomuto klíčovému závěru přisvědčil, byť s poněkud odlišným odůvodněním (na rozdíl od správního orgánu nevycházel ze lhůt pro vyměření daně zakotvených v zákoně o soustavě daní, ale ze lhůty zakotvené v zákoně o správě daní), a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl, aniž by se věcně zabýval žalobními námitkami, jimiž žalobce brojí proti závěru správního orgánu o absenci důvodů pro obnovu řízení. Posouzení těchto námitek by bylo zcela nadbytečné, neboť by nemohlo nijak ovlivnit závěr soudu (shodný se závěrem správního orgánu), že žalobce podal žádost o obnovu řízení opožděně, což je samo o sobě důvodem pro zamítnutí takové žádosti.

Nad rámec nosného důvodu pro zamítnutí žaloby soud pouze okrajově a ve stručnosti uvádí, že žalobcem tvrzené důvody obnovy řízení v skutku nelze akceptovat. Jak správně dovodil žalovaný, nejedná se o *nové skutečnosti nebo důkazy*, které nemohly být bez zavinění žalobce uplatněny již dříve v řízení a které by zároveň mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí (platebních výměrů o vyměření celního dluhu). Za novou skutečnost či důkaz nelze v žádném případě považovat žalobcův odlišný náhled na právní posouzení věci (názor žalobce, že celní dluh nemohl vzniknout porušením § 240 celního zákona, popř. že nevznikl vůbec, že žalobce nebyl deklarantem, že nebyl oprávněn nakládat se zbožím, že celní orgány nebyly vůbec příslušné k vyměření daní, že režim tranzitu nespadá pod pojem dovoz atd.), ani žalobcovy námitky proti vadám původního řízení (námitka poukazující na nevyrozumění o zahájení řízení či neposkytnutí možnosti vyjádřit se k podkladům rozhodnutí). Veškeré tyto

námítky žalobce mohl a měl uplatnit již v původním řízení, jež vyústilo ve vyměření celního dluhu. Neobstojí ani žalobcův poukaz na odsuzující rozsudek vydaný nad R. V. a související tvrzení, že předmětné platební výměry byly vydány v důsledku užití falešných razítek. V souzené věci byl celní dluh žalobci doměřen, protože jako deklarant a přepravce zboží porušil po propuštění zboží do režimu tranzitu zákonem uloženou povinnost předložit zboží celnímu úřadu určení. Toto porušení celních předpisů ze strany samotného žalobce i z časového hlediska předcházelo trestné činnosti R. V., jakož i užití falešných razítek, jimiž byl oklamán celní úřad, který zboží do režimu tranzitu propustil. Již z toho je zřejmé, že k vyměření celního dluhu žalobci (k vydání předmětných platebních výměrů) nedošlo na základě zfalšovaných dokladů a že tato rozhodnutí nebyla dosažena trestným činem, za který byl posléze odsouzen R. V..

K žalobní námitce poukazující na značné prodlení žalovaného s vydáním napadeného rozhodnutí soud uvádí, že daňový řád nestanoví konkrétní lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozhodnutí o zamítnutí jeho žádosti o obnovu řízení. Obecně však platí, že lhůty pro vydání rozhodnutí zakotvené v jednotlivých procesních předpisech jsou lhůtami pořádkovými a že s jejich nedodržením žádný zákon nespojuje nezákonnost vydaného rozhodnutí. Proti nečinnosti žalovaného v průběhu odvolacího řízení se žalobce ostatně mohl bránit prostřednictvím podnětu na ochranu proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu) a po marném vyčerpání tohoto institutu pak mohl podat žalobu na ochranu proti nečinnosti k soudu. Nic takového však neučinil. Značná délka odvolacího řízení, odrážející do značné míry komplikovanost dané věci, tedy nemá za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud závěrem uvádí, že nevyhověl návrhu žalobce na provedení důkazu svědka – ředitele Celního úřadu Břeclav – dálnice, za jehož působení došlo k odhalení daňového podvodu. Jakékoliv provádění důkazů by totiž nemohlo nijak ovlivnit závěr o opožděnosti žalobcovy žádosti o obnovu řízení, a bylo by tudíž pro rozhodnutí soudu o žalobě nadbytečné.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nevyjádřili do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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. ledna 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková