



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Ludkem Růžičkou, advokátem se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobách proti rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 10. 8. 2011, č. j. 2804-291/2011-010100-21, 2804-292/2011-010100-21, 2804-293/2011-010100-21, 2804-294/2011-010100-21, 2804-295/2011-010100-21, 2804-296/2011-010100-21, 2804-297/2011-010100-21, 2804-298/2011-010100-21, 2804-299/2011-010100-21, 2804-301/2011-010100-21, 2804-302/2011-010100-21, 2804-303/2011-010100-21, 2804-304/2011-010100-21, 2804-305/2011-010100-21, 2804-306/2011-010100-21, 2804-307/2011-010100-21, 2804-308/2011-010100-21, 2804-309/2011-010100-21, 2804-310/2011-010100-21, 2804-311/2011-010100-21, 2804-312/2011-010100-21, 2804-313/2011-010100-21, 2804-314/2011-010100-21, 2804-315/2011-010100-21, 2804-316/2011-010100-21, 2804-317/2011-010100-21, 2804-318/2011-010100-21, 2804-319/2011-010100-21, 2804-320/2011-010100-21, 2804-321/2011-010100-21, 2804-322/2011-010100-21, 2804-323/2011-010100-21, 2804-324/2011-010100-21, 2804-325/2011-010100-21, 2804-326/2011-010100-21, 2804-327/2011-010100-21, 2804-328/2011-010100-21, 2804-329/2011-010100-21, 2804-330/2011-010100-21, 2804-331/2011-010100-21, 2804-332/2011-010100-21, 2804-333/2011-010100-21, 2804-334/2011-010100-21, 2804-335/2011-010100-21, 2804-336/2011-010100-21, 2804-337/2011-010100-21, 2804-338/2011-010100-21, 2804-339/2011-010100-21, 2804-340/2011-010100-21, 2804-341/2011-010100-21, 2804-342/2011-010100-21, 2804-343/2011-010100-21, 2804-344/2011-010100-21, 2804-345/2011-010100-21, 2804-346/2011-010100-21, 2804-347/2011-010100-21, 2804-348/2011-010100-21, 2804-349/2011-010100-21, 2804-350/2011-010100-21, 2804-351/2011-010100-21, 2804-352/2011-010100-21, 2804-

353/2011-010100-21, 2804-354/2011-010100-21, 2804-355/2011-010100-21, 2804-
356/2011-010100-21, 2804-357/2011-010100-21, 2804-358/2011-010100-21, 2804-
359/2011-010100-21, 2804-360/2011-010100-21, 2804-361/2011-010100-21, 2804-
362/2011-010100-21, 2804-363/2011-010100-21, 2804-364/2011-010100-21, 2804-
365/2011-010100-21, 2804-366/2011-010100-21, 2804-367/2011-010100-21, 2804-
368/2011-010100-21, 2804-369/2011-010100-21, 2804-370/2011-010100-21, 2804-
371/2011-010100-21, 2804-372/2011-010100-21, 2804-373/2011-010100-21, 2804-
374/2011-010100-21, 2804-375/2011-010100-21, 2804-376/2011-010100-21, 2804-
377/2011-010100-21, 2804-378/2011-010100-21, 2804-379/2011-010100-21, 2804-
380/2011-010100-21, 2804-381/2011-010100-21, 2804-382/2011-010100-21, 2804-
383/2011-010100-21, 2804-384/2011-010100-21, 2804-385/2011-010100-21, 2804-
386/2011-010100-21, 2804-387/2011-010100-21, 2804-388/2011-010100-21, 2804-
389/2011-010100-21, 2804-390/2011-010100-21,

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 p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Dne 18. 11. 2011 podal žalobce ke zdejšímu soudu 391 žalob proti 391 rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 10. 8. 2011, kterými bylo zamítnuto odvolání žalobce a současně potvrzeny prvostupňové platební výměry Celního úřadu Břeclav (dále jen „správce daně“), kterými byla uložena povinnost odvést ze zboží (benzin 95 Eurosuper) na účet správce daně clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Z celkového počtu 391 věcí napadlo senátu 31 zdejšího soudu 130 věcí chronologicky vedených pod sp. zn. 31 Af 136/2011 až sp. zn. 31 Af 265/2011.

Jelikož spolu věci vedené v senátu 31 pod sp. zn. 31 Af 166/2011, 31 Af 167/2011, 31 Af 168/2011, 31 Af 169/2011, 31 Af 170/2011, 31 Af 171/2011, 31 Af 172/2011, 31 Af 173/2011, 31 Af 174/2011, 31 Af 176/2011, 31 Af 177/2011, 31 Af 178/2011, 31 Af 179/2011, 31 Af 180/2011, 31 Af 181/2011, 31 Af 182/2011, 31 Af 183/2011, 31 Af 184/2011, 31 Af 185/2011, 31 Af 186/2011, 31 Af 187/2011, 31 Af 188/2011, 31 Af 189/2011, 31 Af 190/2011, 31 Af 191/2011, 31 Af 192/2011, 31 Af 193/2011, 31 Af 194/2011, 31 Af 195/2011, 31 Af 196/2011, 31 Af 197/2011, 31 Af 198/2011, 31 Af 199/2011, 31 Af 200/2011, 31 Af 201/2011, 31 Af 202/2011, 31 Af 203/2011, 31 Af 204/2011, 31 Af 205/2011, 31 Af 206/2011, 31 Af 207/2011, 31 Af 208/2011, 31 Af 209/2011, 31 Af 210/2011, 31 Af 211/2011, 31 Af 212/2011, 31 Af 213/2011, 31 Af 214/2011, 31 Af 215/2011, 31 Af 216/2011, 31 Af 217/2011, 31 Af 218/2011, 31 Af 219/2011, 31 Af 220/2011, 31 Af 221/2011, 31 Af 222/2011, 31 Af 223/2011, 31 Af

224/2011, 31 Af 225/2011, 31 Af 226/2011, 31 Af 227/2011, 31 Af 228/2011, 31 Af 229/2011, 31 Af 230/2011, 31 Af 231/2011, 31 Af 232/2011, 31 Af 233/2011, 31 Af 234/2011, 31 Af 235/2011, 31 Af 236/2011, 31 Af 237/2011, 31 Af 238/2011, 31 Af 239/2011, 31 Af 240/2011, 31 Af 241/2011, 31 Af 242/2011, 31 Af 243/2011, 31 Af 244/2011, 31 Af 245/2011, 31 Af 246/2011, 31 Af 247/2011, 31 Af 248/2011, 31 Af 249/2011, 31 Af 250/2011, 31 Af 251/2011, 31 Af 252/2011, 31 Af 253/2011, 31 Af 254/2011, 31 Af 255/2011, 31 Af 256/2011, 31 Af 257/2011, 31 Af 258/2011, 31 Af 259/2011, 31 Af 260/2011, 31 Af 261/2011, 31 Af 262/2011, 31 Af 263/2011, 31 Af 264/2011 a 31 Af 265/2011 (celkem 99 věcí) skutkově a právně souvisí a žalobní námitky v těchto věcech jsou obsahově totožné, rozhodl soud na základě ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) o spojení těchto věcí ke společnému řízení, z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení, a to usnesením ze dne 22. 11. 2012, č. j. 31 Af 166/2011-34.

Žalobce se v těchto věcech domáhal vydání rozsudku, kterým by byla rozhodnutí žalovaného i jim předcházející rozhodnutí správce daně zrušena, věci byly vráceny žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný byl zavázán k povinnosti uhradit náklady řízení.

V dané věci byly žaloby podány proti v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného navazujícími na platební výměry vydané správcem daně dne 24. 11. 2010 ve věcech č. j. 25582-290/2010-021100-021, 25582-291/2010-021100-021, 25582-292/2010-021100-021, 25582-293/2010-021100-021, 25582-294/2010-021100-021, 25582-295/2010-021100-021, 25582-296/2010-021100-021, 25582-297/2010-021100-021, 25582-298/2010-021100-021, 25582-300/2010-021100-021, 25582-301/2010-021100-021, 25582-302/2010-021100-021, 25582-303/2010-021100-021, 25582-304/2010-021100-021, 25582-305/2010-021100-021, 25582-306/2010-021100-021, 25582-307/2010-021100-021, 25582-308/2010-021100-021, 25582-309/2010-021100-021, 25582-310/2010-021100-021, 25582-311/2010-021100-021, 25582-312/2010-021100-021, 25582-313/2010-021100-021, 25582-314/2010-021100-021, 25582-315/2010-021100-021, 25582-316/2010-021100-021, 25582-317/2010-021100-021, 25582-318/2010-021100-021, 25582-319/2010-021100-021, 25582-320/2010-021100-021, 25582-321/2010-021100-021, 25582-322/2010-021100-021, 25582-323/2010-021100-021, 25582-324/2010-021100-021, 25582-325/2010-021100-021, 25582-326/2010-021100-021, 25582-327/2010-021100-021, 25582-328/2010-021100-021, 25582-329/2010-021100-021, 25582-330/2010-021100-021, 25582-331/2010-021100-021, 25582-332/2010-021100-021, 25582-333/2010-021100-021, 25582-334/2010-021100-021, 25582-335/2010-021100-021, 25582-336/2010-021100-021, 25582-337/2010-021100-021, 25582-338/2010-021100-021, 25582-339/2010-021100-021, 25582-340/2010-021100-021, 25582-341/2010-021100-021, 25582-342/2010-021100-021, 25582-343/2010-021100-021, 25582-344/2010-021100-021, 25582-345/2010-021100-021, 25582-346/2010-021100-021, 25582-347/2010-021100-021, 25582-348/2010-021100-021, 25582-349/2010-021100-021, 25582-350/2010-021100-021, 25582-351/2010-021100-021, 25582-352/2010-021100-021, 25582-353/2010-021100-021, 25582-354/2010-021100-021, 25582-355/2010-021100-021, 25582-356/2010-021100-021, 25582-357/2010-021100-021, 25582-358/2010-021100-021, 25582-359/2010-021100-021, 25582-360/2010-021100-021, 25582-361/2010-021100-021, 25582-362/2010-021100-021, 25582-363/2010-021100-021, 25582-364/2010-021100-021, 25582-365/2010-021100-021, 25582-366/2010-021100-021, 25582-367/2010-021100-021, 25582-368/2010-021100-021,

25582-369/2010-021100-021, 25582-370/2010-021100-021, 25582-371/2010-021100-021, 25582-372/2010-021100-021, 25582-373/2010-021100-021, 25582-374/2010-021100-021, 25582-375/2010-021100-021, 25582-376/2010-021100-021, 25582-377/2010-021100-021, 25582-378/2010-021100-021, 25582-379/2010-021100-021, 25582-380/2010-021100-021, 25582-381/2010-021100-021, 25582-382/2010-021100-021, 25582-383/2010-021100-021, 25582-384/2010-021100-021, 25582-385/2010-021100-021, 25582-386/2010-021100-021, 25582-387/2010-021100-021, 25582-388/2010-021100-021 a 25582-389/2010-021100-021, kterými žalobci vyměřil z dovezeného zboží (benzín automobilový 95 Eurosuper) dovozní clo, spotřební daň a DPH. Dle správce daně vznikl celní dluh v okamžiku, kdy bylo dovezené zboží odňato celnímu dohledu, tj. v daných věcech od 5. 1. 2004 až do 1. 2. 2004. Za toto jednání byl žalobce odsouzen rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10.646. Žalobce se tak stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „celní zákon“).

Proti označeným platebním výměrům podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, ve kterých shodně namítal, že rozhodnutí byla nesrozumitelná, neurčitá a neplatná, neboť neobsahovala základní náležitosti dle ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale ani obecné náležitosti ve smyslu ustanovení § 34 a následujících zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „občanský zákoník“). Dále mělo dojít k nesprávné aplikaci všech použitých hmotněprávních daňových předpisů, tj. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „starý zákon o dani z přidané hodnoty“), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „starý zákon o spotřebních daních“), zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a celního zákona, neboť žalobce nebyl dlužníkem ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Žalobce konstatoval, že součástí správního spisu sice je pravomocný trestní rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ale ani trestní soud nebyl schopen popsat a prokázat jednání, které je žalobci kladeno za vinu. Nebyl totiž opatřen ani jeden důkaz, který by vinu prokazoval. Proti rozsudku bylo tehdy žalobcem podáno dovolání k Nejvyššímu soudu. Dle žalobce nebyl žádný důkaz opatřen ani v řízení daňovém. Dokazování tedy nebylo provedeno zákonným způsobem a došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 1, 2, 3, 9, § 31 odst. 1, 2, 4 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně byl navíc podjatý a zneužil své pravomoci. Na závěr žalobce zmínil, že právo vyměřit mu daň již zaniklo, neboť je nepřijatelné, aby mohly být daně vyměřeny v libovolné lhůtě. Bylo tedy porušeno ustanovení § 268 celního zákona a ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Dne 10. 8. 2011 žalovaný všechna odvolání žalobou napadenými rozhodnutími zamítl a potvrdil tak rozhodnutí správce daně.

V podaných žalobách žalobce namítl, že všechna rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, založená na podstatných vadách řízení a vydaná v rozporu se zákonem. Navrhuje všechna rozhodnutí žalovaného i jim předcházející rozhodnutí správce daně zrušit, věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení a zavázat žalovaného k povinnosti uhradit náklady řízení, a to na účet právního zástupce žalobce. K tomu uvádí následující námitky:

Žalobce namítá, že rozhodnutí správce daně jsou nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost, neboť jsou vnitřně rozporná. Jeden a tentýž výrok totiž uvádí dvě rozdílné částky cla. V první části výroku bylo žalobci vyměřeno clo v určité výši, nicméně tentýž výrok v rekapitulační části, týkající se výpočtu, poté uvádí clo ve zcela jiné výši. Dle žalobce tak není postaveno na jisto, jakáže částka cla vlastně měla být vyměřena.

Žalobce na tento rozpor poukazoval již ve svém odvolání, ale žalovaný na něj nijak nereagoval. Rozhodnutí žalovaného jsou tedy nejen nesrozumitelná (pro vnitřní rozpornost), ale také nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Dle žalobce se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce uvedl v odvolání. Napadaná rozhodnutí jsou tedy nezákonná, neboť bylo porušeno ustanovení § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), popř. dřívější ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Je tomu tak proto, že v bodě 5 podaných odvolání namítal žalobce podjatost správce daně, dokonce hraničící se zneužitím pravomoci úřední osoby. Tuto výtku však správce daně ani žalovaný nijak nereflektovali. Tímto způsobem porušili nejen ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu, ale také ustanovení § 77 tohoto zákona.

Škoda, která vznikla, měla být řešena buď v adhezním řízení v rámci trestního řízení nebo v řízení o náhradu škody v rámci pracovněprávního sporu, nikoliv ale řízení celním, resp. daňovém. Žalobce není daňovým subjektem, tedy osobou povinnou platit DPH a spotřební daň, a současně není osobou, které vznikl celní dluh, a jež by měla povinnost uhradit dovozní clo. Žalovaný neuplatnil náhradu škody v probíhajícím trestním řízení a v podstatě celní řízení zneužívá k tomu, aby minimalizoval své vlastní pochybení. Postup správce daně je projevem libovůle, úmyslným účelovým zneužitím práva a vede k ekonomické a sociální likvidaci žalobce. Uvedené je o to závažnější, že řízení je vedeno jeho bývalými kolegy z Celního úřadu Břeclav; navíc podle přímých pokynů žalovaného.

Dále žalovaný nevypořádal odvolací námitku, že rozhodnutími správce daně došlo k porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Poslední námitka, kterou žalobce namítal v odvolání, ale žalovaný se jí podle tvrzení žalobce nezabýval, se týká okamžiku vzniku celního dluhu. Na str. 2, str. 5 a str. 13 napadených rozhodnutí se údajně pokaždé uvádí jiné datum. Není tedy postaveno najisto, kdy ke vzniku celního dluhu došlo.

Stěžejní námitka uplatněná v žalobách se týkala prekluze práva vyměřit daň. Žalobce má za to, že žalovaný v jeho věci nesprávně aplikoval ustanovení § 268 celního zákona, pokud dospěl k závěru, že právo k vyměření daně žalobci nezaniklo a rozhodnutí správce daně nezrušil.

Ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona pozbylo ke dni 30. 4. 2004 planosti, neboť od tohoto okamžiku začalo v České republice platit nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „celní kodex“). Od 1. 5. 2004 tedy neměly procesní úkony, dle kterých mělo dojít k přetržení prekluzivní lhůty (ve smyslu ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona) hmotněprávní oporu k tomu, aby běh lhůty přetrhly. Ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona totiž již nebylo součástí platného práva. Vyjádřeno jinými slovy: Pokud by správce daně učinil takový úkon do 30. 4. 2004, měl by takový úkon účinky podle ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona, tj. prodloužil by lhůtu do 31. 12. 2007. Po 30. 4. 2004 ale již procesní úkony takové účinky mít nemohou. Vstupem do Evropské unie se platnost a přerušování prekluzivní lhůty měla odvozovat výhradně od celního kodexu. Na tom nic nemění ani hmotněprávní charakter ustanovení § 268 celního zákona.

Postup, kterým by mohla být tříletá subjektivní prekluzivní lhůta neustále prodlužována, narušuje právní jistotu daňových subjektů. V případě žalobce tato nejistota trvala k okamžiku podání žaloby již 7 let. Takový postup nemůže obstát nejen na poli jednoduchého práva, ale zvláště na poli práva ústavního. Dochází totiž k porušení práva na spravedlivý proces a rovného postavení subjektů ve správním řízení.

Dále žalobce namítá, že úkony, o které se žalovaný opírá jako o úkony přetrhávajícího prekluzivní lhůtu, nebyly učiněny v řízení o této dani. Aby mohl mít úkon účinky ve smyslu ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona (nebo i účinky ve smyslu ustanovení § 48 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) musí být proveden v tom kterém individuálně určeném a zahájeném řízení. Dané úkony tedy nemohly přetrhnout lhůtu pro vyměření daně; navíc ani neměly kvalitu úkonů, které by byly sto přetrhnout běh lhůty. Ve všech podaných žalobách žalobce popisuje jednotlivé procesní úkony a rozvádí důvody, proč tyto úkony nejsou způsobilé běh lhůty přetrhnout.

Dle žalobce tedy žalovaný nesprávně vyložil ustanovení § 268 celního zákona a tímto postupem bylo zasaženo do práv garantovaných čl. 11 odst. 5 a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce se domnívá, že není a ani nebyl osobou povinnou platit daň ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud žalovaný v odůvodnění argumentuje tím, že žalobce je osobou, která byla povinna platit DPH z titulu dovozu zboží s poukazem na ustanovení § 323 odst. 1 a § 240 odst. 3 celního zákona, pak správní orgány měly podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků [dnes ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] povinnost ve výroku rozhodnutí uvést právě i celní zákon, což ale neučinily.

Platební výměry správce daně i rozhodnutí žalovaného jsou tedy ve smyslu ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků pro absenci základní náležitosti rozhodnutí neplatné. Pokud není z výroku rozhodnutí patrné, podle jakého právního předpisu bylo rozhodováno, je tím žalobci de facto znemožněno, aby proti aplikaci toho kterého ustanovení brojil relevantními odvolacími námitkami.

Žalobce též nesouhlasí se stanoviskem žalovaného, podle kterého aplikaci ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty vylučuje ustanovení § 42, § 43 odst. 2, 3 tohoto zákona a ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona.

Jde o obdobnou námitku jako pod bodem III.D tohoto rozsudku. Žalobce se domnívá, že není a nebyl osobou povinnou platit daň ve smyslu ustanovení § 3 a § 18 starého zákona o spotřebních daních. V případě spotřební daně se závěr žalovaného výslovně opírá o poznámku pod čarou u ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních, která však podle ustálené judikatury Ústavního soudu není závazným pravidlem chování. Závěr žalovaného tak nemůže obstát. Pokud žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že dovozuje povinnost k úhradě spotřební daně ze strany žalobce z aplikace celního zákona, tak měl opět tuto okolnost vyjádřit ve výroku rozhodnutí.

Dále žalobce uvádí, že mu není zřejmé, zda byla správcem daně a žalovaným použita správná sazba spotřební daně. Z procesní opatrnosti tak žalobce namítá, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

Žalobce se domnívá, že správce daně i žalovaný nesprávně aplikovali ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, když dovodili, že žalobce je dlužníkem. Aby mohl být žalobce považován za dlužníka, musel by být dlužníkem ve smyslu ustanovení § 238 odst. 3 celního zákona. Žalobce se domnívá, že jím není.

Žalobce trvá na tom, že nejprve mělo být postaveno najisto, kdo je původním daňovým dlužníkem, resp. dlužníkem, od nějž je dlužnická solidarita žalobce odvozována. Takový postup vyplývá z ustanovení § 240 celního zákona. Jiný než zde naznačený postup by byl projevem libovůle správního orgánu a byl by v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalobci nelze přičítat, že byl ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona zúčastněn nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu. Žalobce s odkazem na ustanovení § 240 odst. 1 celního zákona uvádí, že žádné celní prohlášení nepodal a neučinil ani žádný jiný právní úkon, na jehož základě by předmětné zboží neoprávněně získalo status českého zboží. Žalovaný nikdy nespecifikoval, jaký úkon žalobce ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona učinil, protože žádný takový úkon neexistuje.

Navíc žalobce uvádí, že správce daně měl vyměřit daň pouze jedním platebním výměrem všem solidárním dlužníkům. Byla by tak ošetřena práva solidárních dlužníků, kteří by v případě úhrady celého dluhu věděli vůči komu požadovat regresivní náhradu.

Aby mohl být žalobce považován za dlužníka, muselo by být v daňovém, resp. celním řízení nesporně prokázáno, že se zúčastnil odnětí zboží celnímu dohledu a byl si vědom nebo si měl být vědom, že zboží je celnímu dohledu odjímano. Správce daně ani žalovaný žádné důkazy v tomto směru neprováděli, ač jim to přikazovalo ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, popř. později ustanovení § 92 daňového řádu.

Žalobce konstatuje, že součástí správního spisu sice je trestní rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005-9474, nicméně ten je důkazem toliko o vině a trestu. Ani trestní soud nebyl schopen popsat a prokázat jednání, které je žalobci kladeno za vinu. V průběhu celého trestního řízení nebyl vůči žalobci opatřen žádný přímý ani nepřímý důkaz o tom, že se jednání, které je mu kladeno za vinu, dopustil.

Namísto řádného provádění dokazování, žalovaný i správce daně pouze přebrali odůvodnění z jiných rozhodnutí, a to z šesti předchozích rozhodnutí ze dne 12. 11. 2010 (žalovaným chybně uvedeno jako 12. 11. 2011), kde figurovaly otisky služebního razítka žalobce (pouze však kvůli jeho nedbalosti).

Již v těchto starších věcech nebyly provedeny některé důkazy, a to zejména rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, který žalovaný nijak nereflektoval, i když jde o rozhodnutí vyššího správce daně, které je pro něj podle ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků závazné. Smysl ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků netkví v tom, aby správce daně, resp. žalovaný byl vázán toliko rozhodnutím v daňovém řízení, ale v jakémkoliv řízení, v němž bylo příslušným orgánem rozhodnuto a toto rozhodnutí může osvětlit spornou otázku. V daném případě generální ředitel Generálního ředitelství cel rozhodl tak, že žalobce úmyslně nezneužil služební razítko. Tím, že správní orgány k navrženému důkazu nepřihlížely, postupovaly v rozporu s ustanoveními § 31 odst. 2, 4 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Ve prospěch žalobce svědčily i další důkazy, a to protokol č. 6023-09/06-0211-021 ze dne 18. 12. 2006, který je veřejnou listinou a plyne z něj, že žalobce vědomě žádné kontrolní listy nepotvrdil otiskem svého služebního razítka, a protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2, nazvaný jako „výsledek použití chemické nástrahové techniky“, z něhož plyne, že žalobce oproti jiným bývalým kolegům nepřišel do styku s nastraženými celními kontrolními doklady. Také označení těchto důkazů za účelové a irrelevantní svědčí tomu, že při zjišťování došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1, 2, 3 zákona o správě daní a poplatků, když správní orgány postupovaly bez součinnosti s daňovým subjektem, v rozporu s právními předpisy, jakož i nepřihlížely ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo.

Tyto důkazy sice nedopadají přímo na danou věc. Ovšem za použití argumentu a *minori ad maius* lze jednoznačně dovodit, že pokud se žalobce nedopustil žádného úkonu, pro který by byl osobou ve smyslu ustanovení § 240 celního zákona v šesti starších věcech, kde bylo zneužito jeho služební razítko, tím spíše takovou osobou není v případech, kde šlo o razítka jiných celníků.

Žalobce dále uvádí řadu závěrů, které vyplývají z trestního rozsudku, ale jsou dle něj zcela mylné nebo jsou používány ryze účelově. Uvádí, že rozhodnutí žalovaného jsou vnitřně rozporná a nelogická.

Žalobce trvá na tom, že skutkový stav svědčí v jeho prospěch a v daných věcech by nemusel být považován za daňového dlužníka z titulu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Žalovaný se tak měl přiklonit k výkladu mírnějšímu pro žalobce, což plyne ze zásady *in dubio mitius* (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). I kdyby tak žalovaný neučinil, měl se těmito skutečnostmi podrobně zabývat a provést další důkazy, např. svědeckou výpověď obžalovaného Z., který jednoznačně v trestním řízení vypověděl, že ve skutečnosti se nezákonného odejmutí zboží celnímu dohledu účastnilo více celníků a že mu jméno žalobce – oproti jménům jiných celníků nic neříkalo. Žalovaný ignoroval základní indicie, které v trestním řízení vyšly najevo. Žalovaný svůj názor o tom, že žalobce participoval na odnětí věcí celnímu dohledu, opírá o domněnky, nepravdy či skutečnosti, které nemohly být důkazem, resp. jejich použitím vyvrací důkazní sílu důkazů žalobce (např. rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel).

Žalobce dále zmiňuje, že důkazem v daňovém řízení může být toliko výrok trestního rozsudku, nikoliv jeho odůvodnění, na které se žalovaný opakovaně dovolává. Tímto žalovaný zásadně pochybil při provádění dokazování, když přiznal status důkazu subjektivním hodnocením obsaženým v odůvodnění rozsudku trestního soudu a nikoliv důkazům, které by sám v daňovém řízení provedl, resp. měl provést.

S ohledem na žalobní tvrzení o nedostatečném prokázání viny žalobce v řízení trestním, žalobce požaduje doplnění dokazování o následující důkazy: výpověď svědka Z.; protokol ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09-06-0211-021; protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0314-34-2; rozhodnutí generálního ředitele cel ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4 a trestní rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005-9474.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 11. 6. 2012 navrhl, aby soud žalobu v celém rozsahu zamítl s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

K námitce prekluze žalovaný uvedl, že jde o námitku, která byla uplatněna již v řízení odvolacím a žalovaný má zato, že se s ní dostatečně vypořádal. Odkázal tedy na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Stejně tak ke všem námitkám, opírajícím se o rozpory s hmotným daňovým právem, žalovaný uvádí, že již byly uplatněny v odvolacím řízení a neshledal tedy důvod se k nim opětovně vyjadřovat.

K námitce podjatosti žalovaný v první řadě uvádí, že se žalobce o podjatosti zmínil až v odvolacím řízení (v souvislosti s namítanou nesprávností aplikace zákona o správě daní a poplatků), tj. v rámci prvostupňového řízení nebyla proti pracovníkům správce daně vznesena ani uplatněna, ačkoli žalobci tomu nic nebránilo. V odvolacím řízení s ní nebylo možné naložit podle ustanovení § 77 daňového řádu, ale byla posouzena jako odvolací námitka. V odůvodnění se s ní žalovaný vypořádal v souvislosti s právním posouzením

dlužnické plurality. Z odůvodnění napadených rozhodnutí v kontextu s důvody, o kterou byla vyslovená námitka podjatosti opřena, vyplývá, že se žalovaný námitkou podjatosti zabýval a odmítl ji. Žalovaný tuto námitku považoval a neustále považuje za účelovou; navíc dodává, že se nezakládá na pravdě, neboť žádná z úředních osob, které prováděly právní úkony v daném řízení, s žalobcem na celním úřadě nikdy nesloužila.

K námitce, že případné nároky na náhradu škody měly být řešeny v adhezním řízení v rámci trestního řízení nebo v rámci řízení o náhradu škody, jež mohla vzniknout v souvislosti se služebním poměrem, žalovaný uvádí, že konstantní judikatura nárok státu na zaplacení daně, tedy i cla, nepovažuje za nárok na náhradu škody způsobené trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jde o nárok, který vyplývá přímo ze zákona. Nejde proto o nárok, který by mohly celní orgány uplatňovat podle ustanovení § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení.

Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou, že nebylo dostatečně vypořádáno porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Na odůvodnění nutno pohlížet v celém kontextu. Pokud žalovaný odůvodnil právní relevantnost použitých postupů, dané právní úpravy a na závěr napadených rozhodnutí uvedl, že clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň byla žalobci vyměřena v souladu s právní úpravou a způsobem, který stanoví zákon a tedy nebylo zasaženo do práva žalobce garantovaného v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tj. že státní moc byla uplatněna v mezích stanovených zákonem, tak tuto odvolací námitku nutno považovat za vypořádanou.

K tvrzení žalobce, že jednání celních orgánů je zásahem do ústavního práva žalobce garantovaného čl. 11 Listiny, lze jen uvést, že byť žalobce blíže nerozvádí, jakým způsobem bylo dotčeno jeho vlastnické právo, tak žalovaný má za to, že clo a daně mu byly vyměřeny podle zákona a v souladu se zákonnou úpravou.

Nepřesnosti v odůvodnění týkající se okamžiku vzniku celního dluhu nastaly dle žalovaného chybou v psaní při vyhotovení velkého počtu těchto rozhodnutí (celkem 391), avšak nemají vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a vzhledem k tomu, že ve výrokové části je vždy uvedené k jakému prvoinstančnímu rozhodnutí se rozhodnutí o odvolání vztahuje, nebylo nutné toto pochybení napravovat ve smyslu ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Tento závěr žalovaný opírá o skutečnost, že výše uvedená nepřesnost nemá vliv na běh lhůty ve smyslu ustanovení § 268 odst. 2, 3 celního zákona, neboť lhůta pro zapsání částky cla do evidence se rozbíhá vždy od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

Žalovaný má za to, že veškeré dokazování proběhlo v souladu se zákonem. Žalobce dle žalovaného využívá vysoce konspirativního a záměrně zastřeného vztahu jednotlivých osob podílejících se svým jednáním na odnětí zboží celnímu dohledu, kdy každá měla jinou roli v dané hierarchii v rámci organizované skupiny. Jejich jednání a vzájemné vztahy lze označit za latentní, čehož využívali společně s žalobcem i v rámci trestního řízení a dokazování.

Žalovaný vycházel z trestního rozsudku Krajského soudu v Brně ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci. Žalovaný v daném případě nemohl nepřihlédnout k

ustanovení § 52 odst. 2 soudního řádu správního, dle kterého jsou správní soudy při svém rozhodování vázány rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Extenzivním výkladem se nepochybně toto pravidlo vztahuje i na rozhodování správních orgánů a na základě dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 64/2008-88) je třeba konstatovat, že v právním státě je nepřijatelné, aby dva různé orgány (zde trestní soudy a celní orgány) pohlížely na tutéž věc (ve skutkové rovině) odlišně. Tvzení, že důkazem může být toliko výrok trestního rozsudku, a nikoli jeho odůvodnění, žalovaný odmítá, neboť na rozsudek trestního soudu je nutno pohlížet vcelku.

K opakovanému tvrzení žalobce s odkazem na jím navrhovaný důkaz (rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26.5.2004, č.j. 2004/3405/4) žalovaný uvádí, že v napadených rozhodnutích dostatečně zdůvodnil, proč tento důkaz považuje za zavádějící a proč jej nelze v daňovém řízení použít. K tomu připomíná, že žalobce byl rozsudkem Krajského soudu v Brně a Vrchního soudu v Olomouci uznán vinným i ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele ve smyslu ustanovení § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákona.

K ignoraci žalobcem navrženým důkazům (protokolu č. 6023-09/06-0211-021 ze dne 18.12.2006 a protokolu č.j. 24/04-0134-34-2 ze dne 3.2.2004) se žalovaný nevyjádřil a odkázal na str. 9 až 11 odůvodnění napadených rozhodnutí.

Další důkazy žalobce nenavrhoval, přičemž ke všem důkazům dostal možnost se vyjádřit, kterou ve vztahu k některým důkazům využil, k jiným nikoli. Návrh žalobce provést před soudem další důkazy považuje žalovaný za nedůvodný a navrhuje soudu jej zamítnout jako nehospodárný. Pokud by soud návrhu žalobce na provedení dokazování před soudem vyhověl, navrhuje žalovaný přihlédnout rovněž k rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10.646, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 6 Tdo 690/2010-244, kterým bylo zamítnuto dovolání žalobce.

O žalobách rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10.12.2012, č.j. 31Af 166/2011-46, kterým žalobou napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci 13.12.2012.

Ke kasační stížnosti žalovaného byl napadený rozsudek Krajského soudu v Brně Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 5.3.2014, č.j. 2 Afs 91/2012-82 zrušen (bod II.) a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že intenzita vytýkaných vad, pro které zdejší soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil, není dána, když je nutno pohlížet na rozhodnutí a jeho odůvodnění v celém jejich kontextu, neshledal důvody pro zrušení napadených rozhodnutí, odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17.10.2012, č.j. 31Af 137/2011-33 s tím, že principy spravedlivého procesu vyžadují interpretovat a aplikovat právo ve stejných případech stejně. Tento rozsudek nabyl právní moci 11.3.2014.

Poté Krajský soud v Brně opětovně přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobách (ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu

správního). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Při vázanosti právními závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v citovaném rozhodnutí, jímž je zdejší soud vázán (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), a v návaznosti na rozsudek zdejšího soudu ve věci 31Af 137/2011, na který odkázal Nejvyšší správní soud, nemohl dospět k jinému závěru, než že žaloba důvodná není.

Pokud jde o žalobcem uplatněné námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pak z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud by soud dospěl k závěru, že určité rozhodnutí je nepřezkoumatelné, pak se z logiky věci (jelikož přezkum není možný) soud nezabývá dalšími námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 11/2004-73, dostupný na www.nssoud.cz), přičemž nejdříve je nutné zabývat se nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost, neboť tato předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, podle kterého lze důvody rozhodnutí zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelného).

Při posouzení této námítky soud aplikoval právní názory a závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5.3.2014, č.j. 2 Afs 91/2012-82 vydaným v této věci, jimiž je zdejší soud bez dalšího plně vázán. Nejvyšší správní soud v této věci postavil najisto, že rozpor výroků a odůvodnění platebních výměrů nedosahuje takové intenzity, aby to bylo důvodem pro zrušení žalobami napadených rozhodnutí žalovaného.

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

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

přezkumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy. Tak tomu je i u odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu.“

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

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

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

Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že nejasnost v datech vzniku celního dluhu mohla mít za následek určení jiného počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty dle § 268 celního zákona, což by potenciálně mohlo mít pro žalobce (jako adresáta platebních výměrů i odvolacích rozhodnutí) pozitivní důsledky (zánik práva fiskální pohledávku doměřit).

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

Dále Nejvyšší správní soud odkázal krajský soud na jeho rozsudek ze dne 17.10.2012, č.j. 31Af 137/2011-33 a právní závěry z něj vyplývající, aplikované v desítkách dalších obdobných případů. Zdejší soud tak vyšel z tohoto rozsudku při hodnocení dalších námitek, k nimž dospěl při řešení dalších žalob, které žalobce podal v obdobných případech s prakticky shodnou žalobní argumentací.

Při řešení žalobcem vznesené námitky nepřezkoumatelnosti aplikoval zdejší soud dále usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, www.nssoud.cz, v němž se uvádí:

„Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. K tomu slouží při rozhodování o právech a povinnostech, děje-li se tak vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem, tedy i u rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení, zpravidla odůvodnění takových aktů. Smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. v tomto ohledu judikaturu Ústavního soudu, např. jeho nálezy ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/96, publikovaný pod č. 24/1997 Sb. ÚS, viz též www.usoud.cz). Obsah odůvodnění proto musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Paušálně definovat požadovaný „minimální“ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií - zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivita stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které

byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy.

Tak tomu je i u odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu. Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 d. ř. rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy nevhodné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.

Odůvodnění odvolacího rozhodnutí vychází v tom, jakými skutkovými a právními otázkami se zabývá, ze zákonem stanoveného rozsahu přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem. Podle § 50 odst. 3 věty první, druhé a třetí d. ř. platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.

Uvedeným ustanovením je vymezen rozsah přezkumné pravomoci odvolacího orgánu v daňovém řízení: Odvolací orgán prvoinstanční rozhodnutí správce daně přezkoumá v první řadě v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno; přitom je povinen přihlídnout k doplnění či pozměnění odvolání daňovým subjektem, které je přípustné až do doby, než je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 d. ř.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále je třeba, aby z něho bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo

vyvrácené. Nestačí, pokud odvolací orgán při vypořádávání se s touto argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá (srov. v tomto ohledu mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Vedle přezkumu prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání je odvolací orgán povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005-57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, vyslovil, že výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 d. ř. (tj. že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání) rozsah použitelnosti tohoto pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí z úřední povinnosti. Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., které nutno vykládat extenzivně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn - toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou být samy o sobě důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí odvolacího orgánu shledal nezákonným.

K výše uvedenému nutno dodat, že přezkumem prvoinstančního rozhodnutí v určitém rozsahu nad rámec odvolacích důvodů se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 d. ř. a nacházející svůj odraz i v řadě dalších ustanovení daňového řádu, a sice povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Jasným projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán není (-) vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele (§ 50 odst. 3 věta třetí d. ř.). Uvedená zásada přirozeně neplatí absolutně, což se projevuje i v úpravě odvolacího řízení - v rámci něho není přezkum prvoinstančního rozhodnutí neomezený, nýbrž se vztahuje toliko na skutečnosti, které „vyšly při přezkoumávání najevo“ a zároveň „mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí“. Úprava rozsahu přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se tak v daňovém řízení ve své podstatě neliší od řízení správního podle nynějšího zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, podle jehož § 89 odst. 2 věty druhé odvolací správní orgán správnost napadeného rozhodnutí přezkoumává jen v rozsahu námitek uvedených v odvolání, jinak jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem.

Výraz „lze“, užitý v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., není přípustné vykládat jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoli, nýbrž - vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok

rozhodnutí - přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán, případně by musel vyplývat ze smyslu a účelu zákonné úpravy.

„Vyjitím najevo“ nutno pak v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu, ke které je tento podle § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. povinen ex officio, ve významné míře předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Z něho musí být v první řadě patrné, ať již v podobě výslovné zmínky či implicitně, že odvolací orgán se zabýval zákonností napadeného rozhodnutí i z hledisek § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. Pokud odvolací orgán neshledal, že při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není ostatně ani možné) se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabývat. Pokud však najevo vyjdou, je nezbytné, aby součástí odůvodnění bylo specifikování těchto skutečností tak, aby bylo patrné, v jakých ohledech jsou podkladem pro rozhodnutí, a jejich skutkové i právní zhodnocení; i zde musí z odůvodnění vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

„Skutečnostmi“ ve smyslu § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. nutno chápat jakékoli informace, které mohou mít vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu. Zákon zde zjevně míní vše, co může mít pro rozhodování odvolacího orgánu význam. Nemusí tedy jít toliko o informaci, z níž vyplývá, že skutkový stav je jiný, než jak jej zjistil správce daně první instance, nýbrž i o informaci, která toliko vede ke změně právního náhledu na věc (odvolací orgán například ze spisu zjistí, že správce daně první instance aplikoval na věc stěžovatele znění příslušného daňového zákona, které na ni nedopadalo).

Lze tedy shrnout, že rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Z odůvodnění musí být též patrné, že se odvolací orgán zabýval zákonností prvoinstančního rozhodnutí i z toho hlediska, zda při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí (§ 50 odst. 3 věta druhá d. ř.); pokud shledal, že ano, musí být z rozhodnutí zřejmé, které skutečnosti to byly a jak se projeví ve výroku rozhodnutí.”

Jak současně vyplývá ze shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, jakkoli soud zjistil nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, nebrání mu nic vypořádat

další v žalobě vznesené námitky. V tomto rozhodnutí „*Nejvyšší správní soud podotýká, že jakkoli nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí je nutnou a dostatečnou podmínkou jeho zrušení krajským soudem, nezabývá to krajský soud vedle konstatování této nezákonnosti též povinností vypořádat se s (dalšími) žalobními námitkami či případně zabývat se jinými důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, či jeho nicotností, a to v té míře, v jaké to obsah napadeného správního rozhodnutí umožňuje. V soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné.*

Systém ochrany subjektivních práv ve věcech daní je založen na kombinaci dvojinstančního daňového řízení založeného na apelačním principu a dvojinstančního správního soudnictví založeného na kasačním principu. Již to samo o sobě znamená, že se jedná o relativně složitý systém, v němž po sobě postupně rozhoduje (a někdy i opakovaně) vícero správních orgánů či soudů. Uvedený systém má na jedné straně zajistit skutečné „víceinstanční“ rozhodování, v němž každý z článků systému má svoji vlastní relativně autonomní roli při aplikaci práva a je pouze v určité zákonem přesně stanovené míře vázán právním názorem jiných orgánů. Na druhé straně má uvedený systém být schopen zajistit konečné a dále již nezměnitelné rozhodnutí o věci v přiměřeném čase, bez neúnosně komplikovaného vícenásobného „putování“ věci mezi jednotlivými správními orgány či soudy.

K optimálnímu vyvážení obou těchto v určité míře protikladných cílů je proto třeba, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Každý z orgánů, které se otázkou přezkoumatelnosti zabývají, proto má povinnost postupovat tak, aby, je-li to byť i jen ve vztahu k části důvodů přezkoumávaného rozhodnutí možné, se v co největší možné míře zabýval podstatou těchto důvodů. Argumentace, že správní soud ve vztahu ke správnímu orgánu či soud ve vztahu k instanci nižší zde nahrazuje činnost prvního z uvedených, je lichá potud, pokud přezkumný orgán svoji roli plní ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám, kterými se již v potřebné míře zabýval orgán, jehož rozhodnutí se přezkoumává. Jinak řečeno, krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude).“

Protože námitky žalobce totožné rozsahem i obsahem byly zdejším soudem podrobně vypořádány v rozsudku ze dne 17.10.2012, č.j. 31 Af 137/2011-33, odkazuje soud zcela na odůvodnění tohoto rozsudku, v němž uvedl:

K ostatním námitkám soud již pouze odkazuje na svůj předchozí rozsudek ze dne 17. října 2012, č. j. 31 Af 137/2011-33, v němž byly zcela totožné žalobní námitky vypořádány.

K námitce prekluze soud uvedl následující: „Otázka prekluze celního dluhu je otázkou hmotněprávní, z čehož vyplývá, že orgány veřejné moci postupují podle právní úpravy platné a účinné v době vzniku celního dluhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008-65 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007-95, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Podle ustanovení § 240 celního zákona celní dluh vzniká v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odňato celnímu dohledu a žalobce se tohoto jednání zúčastnil. Okamžik vzniku celního dluhu se v jednotlivých přezkoumávaných věcech liší. Vždy se tak ale stalo v období od 12. 12. 2003 do 1. 2. 2004, kdy byl platný a účinný zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 187/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. S argumentací žalobce, že úkony učiněné správcem daně po 30. 4. 2004 nemají hmotněprávní oporu pro přetržení běhu prekluzivní lhůty, se soud s ohledem na konstantní judikaturu správních soudů, mimo jiné obsaženou též ve výše uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu, neztotožňuje.

Prekluze celního dluhu byla upravena v ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, dle kterého nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Dle odst. 3 téhož ustanovení byl-li před uplynutím lhůty uvedený v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo 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.

Nejpodstatnější v dané věci je však ustanovení odst. 4 zmíněného § 268 celního zákona, podle kterého 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.

Toto ustanovení prvotně slouží k tomu, aby mohl být celní dluh vyměřen a zapsán do evidence i po uplynutí základní lhůty v případech, kdy k tomu nedošlo v důsledku jednání majícího znaky trestného činu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 37/2006-127, rovněž dostupný na www.nssoud.cz).

Právní skutečností, která ve smyslu ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona neguje možnost prekluze, je jednání mající znaky trestného činu. Není tedy ani nutné, aby byl případný dlužník odsouzen za spáchání trestného činu, v jehož důsledku ke vzniku celního dluhu došlo. Tato právní norma stanovuje pouze, že vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše celního dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty.

Je zřejmé, že podmínkou pro uplatnění zákonné výjimky z prekluze pro vyměření celního dluhu je spáchání trestného činu v kauzalitě se vznikem celního dluhu. Takovým trestným činem je zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby [ustanovení § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona (dále jen „trestní zákon“), ve znění účinném ke dni rozhodování trestního soudu] či porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou (ustanovení § 124 trestního zákona). Pravomocné odsouzení osoby zodpovědné za vznik celního dluhu za spáchání trestného činu pak osvědčuje, že ke spáchání trestného činu došlo.

Podmínku spáchání trestného činu v kauzalitě se vznikem celního dluhu považuje soud za splněnou s ohledem na skutečnost, že rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, byl žalobce pravomocně uznán vinným ze spáchání trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3, písm. a), odst. 4 trestního zákona a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2, písm. a), c) trestního zákona.

Soud tedy dospěl k závěru, že nemohlo dojít k prekluzi práva zapsat clo do evidence.

Nad rámec uvedeného lze konstatovat, že i pozdější právní úprava upravuje situaci, kdy nebylo možné vybrat celní dluh v zákonné lhůtě z důvodu spáchání trestného činu. Jde o ustanovení čl. 221 celního kodexu. Dle původního znění čl. 221 odst. 3 sdělení dlužníkovi (ve smyslu čl. 221 odst. 1 celního kodexu) nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Avšak jestliže celní orgány nemohly určit přesnou částku cla dlužnou ze zákona následkem trestného činu, lze toto sdělení provést i po uplynutí zmíněné tříleté lhůty, pokud to platné předpisy dovolují. Později byl čl. 221 celního kodexu novelizován nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000. Dle nyní platného a účinného čl. 221 odst. 3 celního kodexu sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Byl také vložen odst. 4, podle kterého vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty.

I pokud by soud dospěl k závěru, že ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona nelze z nejrůznějších důvodů aplikovat a zabýval se jednotlivými dílčími úkony, kterými mělo dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona, dospěl by ke stejnému závěru, že k prekluzi práva vyměřit clo nedošlo. V žalobách se žalobce vyjadřuje k těmto šesti úkonům (v tomto pořadí):

Prvním úkonem bylo sdělení o zahájení řízení ze dne 17. 12. 2004, č. j. 9005/04-0211-021. V tomto sdělení správce daně oznamuje žalobci datum konání ústního jednání. Tento úkon dle názoru soudu plně dostojí pojmu úkonu směřujícího k vyměření částky cla, neboť jeho hlavním smyslem je připravit podmínky pro dokazování.

Druhým úkonem bylo ústní jednání, o němž byl sepsán protokol č. j. 9005-02/04-0211-021. Ústním jednáním mělo být zjištěno, zda došlo k předložení daňových dokladů. Účelem tohoto jednání bylo opět zjištění relevantních skutečností pro řádné vyměření cla, ke kterým byl žalobce vyslechnut. I tento úkon proto soud považuje za způsobilý přetrhnout běh prekluzivní lhůty.

Třetím a čtvrtým úkonem bylo předvolání k ústnímu jednání ze dne 15. 11. 2006, č. j. 6023-05/06-0211-021, a samotné jednání, o němž byl sepsán protokol č. j. 6023-09/06-0211-021. Tyto úkony soud považuje za způsobilé přetrhnout běh prekluzivní lhůty ze stejných důvodů jako výše.

Pátým úkonem byl záznam ze dne 19. 11. 2009, č. j. 12948/2009-021100-021, kterým správce daně oznamuje zařazení nových důkazů získaných dokazováním, kterého se žalobce účastnil prostřednictvím svého právního zástupce. I tento úkon směřuje k řádnému vyměření daně, i když pro žalobce má pouze informační charakter. Je však odrazem kroku správního orgánu o získání dalších důkazů pro řádné vyměření částky cla.

Posledním úkonem je oznámení o konání důkazu listinou ze dne 26. 10. 2009, č. j. 11796/2009-021100-021. Soud považuje i tento úkon za způsobilý přetrhnout běh prekluzivní lhůty a používá stejnou argumentaci jako v předchozím bodě.

Námitku žalobce, že úkony, o které se žalovaný opírá jako o úkony přetrhávající běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, nebyly učiněny v řízení o této dani, soud na základě zde uvedeného nepovažuje za důvodnou. Ze spisového materiálu předloženého soudu jasně vyplývá, že dané úkony byly učiněny v řízení o této dani. S ohledem na velké množství rozhodnutí žalovaného ve věci žalobce by nebyl postup žalovaného neustálým vymezování vztahu ke konkrétním rozhodnutím účelným postupem. Z obsahu spisu, průběhu správního řízení a celého vývoje věci však soud považuje dané úkony za úkony učiněné v řízení o této dani.

Na základě výše uvedené argumentace soud dospěl k závěru, že předmětné úkony jsou způsobilé přetrhnout běh prekluzivní lhůty a mají tedy účinky předpokládané v ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona. Navíc tyto úkony nelze ani z pohledu recentní judikatury považovat za nezpůsobilé běh prekluzivní lhůty přetrhnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004-46, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010-95 a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88, vše dostupné na www.nssoud.cz).

Otázka úkonů způsobilých přetrhnout běh prekluzivní lhůty byla zdejším soudem řešena v souladu s právními názory Nejvyššího správního soudu, např. z rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, dostupném na www.nssoud.cz, vyplývá, že „úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně.“ Tuto podmínku považuje soud za splněnou u všech těchto úkonů.

Podle ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona by tříletá prekluzivní lhůta začala běžet dne 1. 1. 2004 a pokud by celní orgány neučinily žádný úkon ve smyslu ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona, uplynula by ke dni 31. 12. 2006. Tato lhůta by však byla postupně přetrvávána výše zmíněnými úkony. Posledním úkonem by byl záznam ze dne 19. 11. 2009, č. j. 12948/2009-021100-021. Prekluzivní lhůta tedy začala opět běžet, a to od 1. 1. 2010 a její konec by připadl na 31. 12. 2012.

Námitku žalobce, že tříletou subjektivní lhůtu nelze donekonečna prodlužovat soud nepovažuje za důvodnou s ohledem na ustanovení § 268 odst. 3 věta druhá celního zákona, podle kterého vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, což je v případě žalobce nejpozději do 31. 12. 2013. Tato lhůta byla žalovaným dodržena.

Dle názoru soudu by tedy k prekluzi práva vyměřit clo nedošlo ani v případě, kdy by nedošlo k aplikaci ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona.

K námitce podjatosti správce daně soud uvedl, že „jelikož celní kodex neobsahuje zvláštní úpravu podjatosti, tak se dle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona použije daňový řád. Podle ustanovení § 77 odst. 2 daňového řádu je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví. Z obsahu správního spisu plyne, že námitka podjatosti pracovníků správce daně nebyla namítána již v rámci prvostupňového řízení, ale byla vznesena až v odvolání, poté, kdy prvostupňové správní řízení bylo ukončeno vydáním žalobou napadených platebních výměrů. Takové jednání nasvědčuje tomu, že šlo o účelově uplatněnou námitku.

S opožděným oznámením okolností nasvědčujících podjatosti úřední osoby či podáním námítky podjatosti daňový řád explicitně nespojuje žádné důsledky (na rozdíl od ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů či ustanovení § 15a odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů).

Ve faktické rovině však opožděné oznámení či namítání podjatosti úřední osoby své důsledky mít bude; zejména v situaci, kdy by se později zjistilo, že úřední osoba měla být vyloučena z řízení, neboť o své podjatosti věděla již dříve. O takovou situaci ale v daném případě nejde. Správce daně vůbec nemohl s námitkou podjatosti nakládat ve smyslu ustanovení § 77 odst. 4 daňového řádu, tedy postoupit námitku podjatosti k vyřízení úřední osobě stojící v čele správce daně, popř. nadřízenému správci daně. Námitka totiž byla uplatněna až v podaném odvolání a navíc z ní ani není zřejmé, která konkrétní úřední osoba měla být podjata a z jakého důvodu. Žalovaný tak s námitkou podjatosti nemohl naložit ve

smyslu ustanovení § 77 daňového řádu, ale správně ji považoval za běžnou odvolací námitku (jako součást žalobcovy argumentace).

Je třeba uvést, že námitka podjatosti a zneužití pravomoci úřední osoby byla vznesena v rámci zcela jiné námitky, a to nesprávné aplikace zákona o správě daní a poplatků (pod bodem 5 odvolání), kde se žalobce zabýval dokazováním. Žalovaný se důvody, proč rozhodnutí správce daně nebylo zneužitím pravomoci úřední osoby a že jej tedy nevydala podjatá osoba, zabýval na str. 8 až 12 napadených rozhodnutí dostatečným způsobem.

Soud dospěl k závěru, že žalobce uplatnil námitku opožděně a navíc nespecifikoval, v čem přesně měla podjatost spočívat. Nebylo s ní tedy možné naložit ve smyslu ustanovení § 77 daňového řádu. Námitka podjatosti uplatněná žalobcem až v odvolání byla proto žalovaným považována za běžnou odvolací námitku a s jako takovou s ní také bylo správně naloženo.“

Co se týče námitky žalobce ohledně údajně nevypořádaného nároku na náhradu škody žalovaným, uvedl soud, že „není povinností celních orgánů přihlásit nárok v adhezním řízení v rámci trestního řízení nebo v řízení o náhradu škody v rámci pracovněprávního sporu, ale jejich řešení přísluší řízení daňovému, resp. celnímu. Tato zřejmá skutečnost vyplývá např. z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 2003, sp. zn. 4 Tz 154/2003, dostupném na www.nsoud.cz: „Částky daně, tedy i cla, které pachatel trestného činu podle ustanovení § 147 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, neodvede jejich oprávněným příjemcům, nelze uplatnit jako náhradu majetkové škody v trestním řízení. V adhezním řízení totiž lze uplatňovat a přiznat pouze takový nárok na náhradu škody, který může být předmětem projednání a rozhodování buď soudů (v občanskoprávním řízení), anebo jiných příslušných orgánů. U neodvedených plateb daně tomu tak není, neboť dotčení příjemci (poškození) ohledně nich vydávají rozhodnutí (platební výměry, výkazy nedoplatků), která jsou přímo exekucním titulem. Proto není důvodu tyto nároky projednávat a rozhodovat o nich v občanskoprávním řízení (resp. v řízení před jiným orgánem) ani v adhezním řízení.“

Konstantní judikatura trestních soudů tedy nárok státu na zaplacení daně, popř. cla, nepovažuje za nárok na náhradu škody způsobené trestným činem. Jde o nárok, který vyplývá přímo ze zákona. Nejde proto o nárok, který by mohly celní orgány uplatňovat podle ustanovení § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení.“

K námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud uvedl, že „tvrzení žalobce, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku na str. 3 odvolání, že rozhodnutími správce daně došlo k porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, soud nepřisvědčil.

Naopak soud zcela přisvědčil žalovanému s tím, že na odůvodnění je nutno pohlížet v celém kontextu. Pokud tedy žalovaný odůvodnil právní relevantnost použitých postupů a dané právní úpravy s tím, že na závěr napadených rozhodnutí uvedl, že clo, DPH a spotřební daň byla žalobci vyměřena v souladu s právní úpravou a způsobem, který stanoví zákon, pak nelze dovodit, že by bylo zasaženo do práva žalobce garantovaného v čl. 2 odst. 3 Ústavy České

republiky a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tj. že státní moc byla uplatněna v mezích stanovených zákonem, jak žalobce tvrdí.“

K námitkám vztahujícím se k náležitostem rozhodnutí o vyměření DPH soud uvedl následující: „Námitku, že platební výměry jsou neplatné pro absenci základní náležitosti, soud neshledal důvodnou.

Nejprve se soud zabýval otázkou povinných náležitostí rozhodnutí správního orgánu. V řízení před prvostupňovým správcem daně byl aplikován zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, ve znění aplikovaném pro dané věci, patřilo k základním náležitostem rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžitě plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na něž má být částka zaplacená.

K otázkám náležitostí finančních celních orgánů existuje bohatá judikatura obecných správních soudů, jakož i nálezy Ústavního soudu ČR, který se opakovaně zabýval ústavně konformním výkladem dříve platného ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) ve spojení s ustanovením § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. K tomu lze odkázat zejména na nálezy Ústavního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. II. ÚS 31/99 ze dne 15. 12. 1999, II. ÚS 583/03 ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 a rovněž plenární nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/06 ze dne 2. 6. 2009, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, v nichž bylo konstatováno, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny právní předpisy, a to jak hmotněprávní, tak i procesní, podle nichž bylo rozhodováno; v přezkoumávaných věcech tedy jak zákon o DPH, tak i zákon o správě daní a poplatků.

Dle usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/01, a usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, dostupných na <http://nalus.usoud.cz>, výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích.

V daném případě správce daně ve výroku napadených rozhodnutí uvedl jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy, podle kterých rozhodoval, včetně odkazu i na celní zákon. Nejedná se tak o případy, na které by dopadaly shora citované nálezy Ústavního soudu o chybějících náležitostech rozhodnutí, které by měly za následek jejich neplatnost, resp. nicotnost. Není pak nezbytně nutné, aby konkrétní ustanovení celního zákona bylo opětovně citováno ve výroku pod bodem 3, neboť jeho užití vyplývá komplexně z výroku rozhodnutí.

Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78, dostupný na www.nssoud.cz) zastává názor, že, nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nepůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek

natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.

V přezkoumávaných věcech soud dospěl k závěru, že výroky platebních výměrů jsou určité a srozumitelné, a žalobce byl jimi dostatečně seznámen podle jakých právních předpisů a v jakém časovém znění z hlediska jejich platnosti a účinnosti bylo postupováno. Současně je soud toho názoru, že žalovaný dostatečným způsobem ve svých rozhodnutích objasnil podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení je žalobce povinen platit kromě celního dluhu i vyměřenou částku DPH a spotřební daně. Soud se s tímto podrobným odůvodněním žalovaného ztotožňuje a na jeho odůvodnění v tomto ohledu v plném rozsahu odkazuje.

*Pokud žalobce v žalobě vznesl nesouhlas se stanoviskem žalovaného, podle kterého aplikaci ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty vylučuje ustanovení § 42, § 43 odst. 2, 3 tohoto zákona, není tato námitka nijak odůvodněna ani vyargumentována. Nesouhlas je vymezen v rovině konstatování a není nijak argumentačně podložen. Ve správním soudnictví je soud povinen zabývat se obecně vznesenými námitkami, popřípadě je povinen vyhledávat případná žalobcem nespecifikovaná pochybení správních orgánů napříč správním spisem. Soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního, které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že konkrétní správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné. Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (žalobního bodu); (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2012, č.j. 9 Afs 70/2011-344, dostupný na www.nssoud.cz). Lze jen upřesnit, že ustanovení § 42 a § 43 odst. 2, 3 starého zákona o dani z přidané hodnoty jsou *lex specialis* ve vztahu k ustanovení § 3 odst. 1 tohoto zákona.“*

K námitkám vztahujícím se k dlužnické solidaritě soud uvedl následující: „Ustanovení § 240 celního zákona stanoví podmínky, kdy je osobu odlišnou od daňového dlužníka možno považovat za solidárního dlužníka. Dle ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona je dlužníkem každá osoba, která se odnětí zboží celnímu dohledu zúčastnila a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu.

Je nesporné, že rozsudkem Krajského soudu v Brně, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, byl žalobce uznán vinným ze spáchání úmyslných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a zneužívání pravomoci veřejného činitele podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákona. K použití trestních rozsudků jako důkazů viz dále bod V.F tohoto rozsudku.

Shora popsané trestné činy jsou trestnými činy úmyslnými, které nelze spáchat pouze nedbalostním formou jednáním. Jednání žalobce představuje velmi závažné porušení služebních povinností celníka ve smyslu ustanovení § 23 a následujících celního zákona, které založilo žalobcovu odpovědnost za vzniklý celní dluh ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, neboť žalobce se na předmětném nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu vědomě účastnil shora popsaným prokázaným jednáním.

Nejedná se tedy pouze o finanční postih žalobce stojící na nedbalostním základě, jak se žalobce v žalobě mylně domnívá. Pro vyměření dluhu není rozhodné, zda vedle žalobce přicházejí v úvahu další solidární dlužníci podle ustanovení § 240 odst. 3 písm. a) až d) a § 250 celního zákona. Správce daně si může sám zvolit, po kterém ze solidárních dlužníků bude dluh požadovat, což vyplývá ze samotné podstaty způsobu plnění solidárních dlužníků vyjádřené slovy „společně a nerozdílně“.

K námitkám vztahujícím se k dokazování soud uvedl následující: „Soud opakovaně připomínal, že je v tomto řízení vázán pravomocným rozsudkem Krajského soudu v Brně č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, neboť dle ustanovení § 52 odst. 2 soudního řádu správního je soud vázán rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal.

Z ustanovení § 52 odst. 2 soudního řádu správního vyplývá, že soud je vázán pouze výrokem, nikoliv odůvodněním trestního rozsudku. Z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatněném nároku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006, dostupný na www.nsoud.cz).

Z výroku o vině rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, který nabyl právní moci dne 7. 6. 2008 vyplývá, že žalobce byl uznán vinným spolu s dalšími osobami tím, že v úmyslu se soustavně obohacovat neodvážedním cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty při dovozu pohonných hmot do České republiky, vytvořili sdružení více osob, v němž byla provedena určitá dělba úkolů mezi jednotlivé členy tohoto sdružení a jehož činnost se v důsledku toho vyznačovala plánovitostí a koordinovaností, což zvýšilo pravděpodobnost úspěšného provedení trestného činu a tím i jeho nebezpečnost pro společnost, tedy jako členové organizované skupiny společně způsobili, že při dovozech pohonných hmot benzínu automobilového a nafty motorové – ze Slovenské republiky do České republiky přes hraniční přechod Břeclav – dálnice od dodavatele společnosti DUNAJ PETROL TRADE, a. s. v době od 26. 7. 2003 do 14. 11. 2003 pro odběratele Cadi-Arb, spol. s r. o. v celkovém množství 3.564.000 litrů benzínu automobilového při 15 stupních Celsia, a v době od 14. 11. 2003 do 3. 2. 2004 pro odběratele společnost PITRE, s. r. o. v celkovém množství 7.530.538 litrů benzínu automobilového při 15 stupních Celsia a 638.229 litrů nafty motorové při 15 stupních Celsia, nebyly tyto pohonné hmoty zavedeny do evidence Celní správy ČR a nebylo z nich tak vyměřeno a vybráno clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty, neboť příslušné celní a dovozní doklady k těmto

dovozům pohonných hmot – kontrolní listy – kontrolka 3.2, faktury, mezinárodní nákladní listy CMR - byly opatřeny padělanými či neoprávněně užitými pravými celními razítky, přičemž za výše uvedené období se jednalo o celkem 400 dovozů pohonných hmot realizovaných automobilovými cisternami, mj. i 9 cisternami s nákladem benzinu automobilového – průjezd celním prostorem hraničního přechodu Břeclav – dálnice (vstup – výstup) od 19:32 od 21:47 hod. dne 28. 12. 2003 – opatřeno šestkrát pravými celními razítkem s osobním číslem 37 a třikrát padělaným celním razítkem s osobním číslem 129, přičemž konkrétně žalobce v úmyslu a s vědomím shora uvedeného v průběhu celého období realizace dovozů neproclených a nezdaněných pohonných hmot ze Slovenské republiky do České republiky, od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004, ve zjevné časové i organizační součinnosti zejména s F. C. a P. H., v postavení celního inspektora se služební zařazením na Celním úřadě Břeclav – dálnice na pracovišti „volný oběh“ v 327 případech v době výkonu svých služeb v rámci denních či nočních směn, v 44 případech bezprostředně po skončení denní směny a ve zbylých případech i mimo výkonu služby přímo v prostoru hraničního přechodu Břeclav – dálnice sám opatřil či umožnil opatřit F. C. celkem šestnácti různými padělanými, případně ve zbylých 18 případech pěti různými neoprávněně užitými pravými (s osobními čísly 130, 53, 10, 31, 37) razítky celního orgánu listiny potvrzující řádné celní projednání a uložení do evidence CÚ Břeclav – dálnice – celní doklady týkající předmětných dovozů pohonných hmot pro shora uvedené společnosti (kontrolní listy, mezinárodní nákladní listy CMR a faktury), které předtím F.C. od řidičů dovážejících pohonné hmoty v den jejich průjezdů hromadně vybral, přičemž ve všech uvedených případech bylo zboží na základě popsaného jednání propuštěno do vnitrozemí jako řádné celné projednané a evidované, avšak k proclení vůbec nedošlo a dovážené zboží nikdy nebylo zaneseno do evidencí CÚ Břeclav – dálnice. Výše popsaným jednáním se žalobce dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů, a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákona. Shora popsané trestné činy jsou trestnými činy úmyslnými, které nelze spáchat pouze nedbalostním jednáním pachatele.

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona je sice jiná než skutková podstata příslušného správního deliktu dle ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, nicméně v daném případě je nutné mít na zřeteli, že naplnění znaků skutkové podstaty tohoto trestného činu je zároveň významnou okolností pro celní řízení.

Soud je v řízení vázán pouze pravomocným výrokem odsuzujícího trestního rozsudku, jehož součástí je právě shora citovaná skutková věta, což také neumožňuje správnímu soudu, již pravomocně vyřešenou a skončenou věc posoudit odlišně, nezávisle od výsledků řízení, k nimž dříve dospěl k tomu příslušný orgán činný v trestním řízení. Totéž platí ve vztahu k rozhodovací činnosti správních orgánů obou stupňů v přezkoumávaných věcech.

Dle ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků a poté i dle ustanovení § 99 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Správce daně si nemůže

jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přešůpek, nebo o osobním stavu občana. Ani žalovaný si tedy nemohl o již pravomocně vyřešené otázce o vině a trestu učinit sám úsudek, naopak byl povinen vycházet v tomto ohledu z pravomocného rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 39 T 10/2005-9474 ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci č. j. 5 To 85/2007-10646.

Jak už bylo shora popsáno, v daňovém řízení provedly celní orgány důkaz trestními rozsudky Krajského soudu v Brně a Vrchního soudu v Olomouci. V daném případě soud nepřehlédł, že v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný převzal i závěry uvedené v odůvodnění trestních rozsudků, nikoliv jen výrok o vině a trestu, což však nemůže mít podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť sám žalovaný postavil své rozhodnutí převážně na důkazech provedených přímo v daňovém řízení, ze kterých spolehlivě vyplývá stejný skutkový závěr. Důkaz trestním rozsudkem sloužil zejména pro aplikaci ustanovení § 240 (ve vztahu k otázce prekluze celního dluhu) a ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona (ve vztahu k otázce dlužnické solidarity).

Soud má za to, že provedeným dokazováním byl dostatečně zjištěn skutkový stav, přičemž nedošlo k porušení ustanovení § 31 odst. 2, 4 ani § 2 odst. 1, 2, 3 zákona o správě daní a poplatků, jak tvrdí žalobce. Proto soud ani neshledal důvody, pro které by bylo nutno provádět další dokazování, neboť skutkový stav byl zjištěn spolehlivě a v úplnosti správními orgány.

Co se týče vzájemného vztahu rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 a pravomocného odsuzujícího rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, žalovaný logickým a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč z tohoto důkazu nevycházel, přičemž ve svém odůvodnění současně popsal, v jaké době a za jaké důkazní situace tento dokument vznikl. K tomuto hodnocení žalovaného soud dodává, že dle čl. 40 odst. 1 Listiny základních práv a svobod jen soud rozhoduje o vině a trestu za trestné činy. Dle odst. 2 tohoto ustanovení každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, je považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena. V daném případě, rozhodoval žalovaný o odvolání žalobce v době, kdy již byl pravomocný rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, jimž byl žalobce uznán vinným za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákona.

Protože soud je dle ustanovení § 52 odst. 2 soudního řádu správního vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, nemůže si již o této otázce učinit závěr odlišný. Pokud v rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 byl hodnocen obdobný skutkový stav s jiným závěrem, je nutné poukázat na shora citované znění čl. 40 Listiny základních práv a svobod, neboť s konečnou platností, nikoliv jen jako otázku předběžnou, může posoudit otázku viny a trestu pouze soud.

Protokol o ústním jednání č. j. 6023-09/06-0211-021 je sice veřejnou listinou, ovšem obsah výpovědi žalobce, která je zachycena v této veřejné listině, nepožívá presumpci správnosti, nýbrž musí být jako jeden z důkazů, tedy jako výpověď daňové subjektu, hodnocena v kontextu s ostatními důkazy ve věci provedenými. Co se pak týče protokolu ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2, s hodnocením tohoto důkazu se žalovaný dostatečně vypořádal.

Jen pro úplnost soud rovněž uvádí, že v daném případě není na místě opakovaně provádět žalobcem navržené důkazy, které byly již provedeny v řízení před správními orgány. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý soudu, správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě, avšak i žalobci, který se v případě jeho zájmu má právo s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, dostupný na www.nssoud.cz). K výše uvedenému je vhodné doplnit závěr, dle kterého pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví soud vychází z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, pak tento postup nelze označit za dokazování ve smyslu § 52 soudního řádu správního.

S ohledem na shora uvedené závěry, soud dospěl k závěru, že dokazování před celními orgány proběhlo v souladu se zákonem.“

Pro úplnost je zapotřebí uvést, že žalobci jsou známy závěry soudů (Krajského soudu v Brně i Nejvyššího správního soudu) vyplývající z jejich rozhodovací praxe, nejen ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp.zn. 31Af 137/2011, ale i dalších a věcech vedených u Nejvyššího správního soudu pod sp.zn. 2 Afs 92/2012 či 2 Afs 91/2012, v nichž se soudy zabývaly prakticky shodnými žalobními námitkami.

Lze uzavřít, že po přezkoumání žalobami napadených rozhodnutí, jakož i řízení předcházejících jejich vydání nezjistil soud pochybení žalovaného, jež jsou vytýkána žalobami, a to ani při aplikaci práva procesního či aplikaci práva hmotného. Se žalobcem uplatněnou argumentací se soud z důvodů shora uvedených nemohl ztotožnit, žalobami napadená rozhodnutí žalovaného vytýkanou nezákonností netrpí, nejsou nepřezkoumatelná a nebyla vydána v rozporu s právními předpisy. Za tohoto stavu věci nezbylo soudu než žaloby v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodné zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Podle § 110 odst. 3 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnost. Žalobce z procesního hlediska úspěšný nebyl, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá,

úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 9. července 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu