



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce: Tukový průmysl, spol. s r. o., IČO 406 14 638, se sídlem Koubova 79, 196 00 Praha 9, zastoupeného Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Krakovská 22, 110 00 Praha 1, proti žalovanému Generálnímu ředitelství cel, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, zastoupeného JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Kořenského 15, 150 00 Praha 5, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Komerční banka, a. s., IČO 406 14 638, se sídlem Na Příkopě 33, č. p. 969, 114 07 Praha 1, zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Revoluční 763/15, 110 00 Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. července 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. července 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 23 054 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce Mgr. Štěpána Mládka, advokáta.**
- III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Celní úřad Praha D1 vydal dne 19. února 2009 rozhodnutí – platební výměr č. R/00001-6/2009, jimiž vyměřil žalobci clo (v celkové výši 0 Kč), spotřební daň a daň z přidané hodnoty za dovoz pohonných látek (benzínu BA 91, benzínu BA 95 a nafty motorové) v souhrnné výši 2 754 548 762 Kč. Celní dluh vznikl odnětím pohonných látek celnímu dohledu podle § 240 odst. 1, 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (ve dnech a množstvích uvedených ve výrocích platebního výměru); žalobce je dlužníkem jednak jakožto osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno [§ 240 odst. 3 písm. d) celního

zákona]. Žalobce jakožto skladovatel a ukladatel pohonných látek, propuštěných do celního režimu uskladňování v celním skladu, s povolením provozovat veřejný celní sklad (VCS) a uskladňovat zboží mimo budovu VCS nedostal svým povinnostem podle § 149 odst. 1, 3 celního zákona, plynoucích mu z celního režimu, do nějž byly pohonné látky propuštěny. Dále je žalobce dlužníkem z titulu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, neboť se zúčastnil odnímání zboží celnímu dohledu (společně s obchodní společností Bena, a. s.) způsobem v rozhodnutí popsáním a byl si nebo si toho měl být vědom.

Celní ředitelství Praha svým rozhodnutím ze dne 1. července 2009 zamítlo odvolání proti tomuto platebnímu výměru.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze; v ní vytkl celním orgánům četná pochybení jak v procesním postupu, tak v hmotněprávním úsudku. Navrhl proto, aby soud zrušil rozhodnutí vydané ve druhém stupni i platební výměr. Na svém postoji setrval i v posléze podané replice.

Žalovaný ve vyjádření popíral důvodnost podané žaloby a navrhoval, aby byla zamítnuta.

Do řízení se jako osoba zúčastněná na řízení připojila společnost Komerční banka, a. s., která v celním řízení vystupovala jako žalobcova ručitelka. I ona v souladu se žalobcem navrhovala zrušení rozhodnutí vydaných v obou stupních.

Soud se nejprve zabýval úvodními námitkami žaloby, které poukazovaly jednak na prekluzi celního dluhu, jednak na další zásadní překážky či vady řízení jako celku (překážka věci rozhodnuté, litispendence, typ řízení a pravomoc celního úřadu k vedení tohoto řízení, právní rámec postupu celního úřadu).

K projednání těchto námitek nařídil soud jednání na 4. dubna 2014. Strany při něm setrvaly na svých postojích.

Žaloba je důvodná.

Pro přehlednost zde soud uvádí strukturu odůvodnění rozsudku:

1. Délka lhůty pro vyměření celního dluhu (k námitce č. V)
2. Počátek běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (k námitce č. V)
3. Překážka věci rozhodnuté (k námitce č. VI)
4. Překážka litispendence (k námitce č. IX)
5. Procesní postupy, jimiž celní úřady zjišťovaly skutkový stav (k námitkám č. VII a IX)
6. Byl celní dluh pravomocně vyměřen v běžící lhůtě?
 - 6.1. Celní dluhy vzniklé v letech 1997 a 1998
 - 6.2. Úkon přetrhující běh lhůty v roce 2002
 - 6.3. Řízení před soudem a stavění lhůty podle § 41 s. ř. s.
 - 6.4. Byla běžící lhůta opětovně přetržena v letech 2006–2008?
 - 6.5. Celní dluh, který vznikl odnětím zboží celnímu dohledu, by zásadně měl být vyměřen na základě výsledků následné kontroly
 - 6.6. Z materiálního hlediska jsou úkony celního úřadu prováděné od roku 2006 v rámci celního dohledu v součinnosti s žalobcem rovnocenné dílčím úkonům v rámci daňové či následné kontroly
 - 6.7. Úkony celního dohledu, resp. „postupy podle celního zákona“, kterými celní úřad doplňoval zjištění z prvního kola řízení, nemohou přetrhnout lhůtu k vyměření celního dluhu, i když při nich úřad poskytoval žalobci procesní práva obdobná právům při daňové (následné) kontrole

7. Závěr

1. Délka lhůty pro vyměření celního dluhu (k námitce č. V)

Žaloba poukazuje na výklad Nejvyššího správního soudu, podle nějž se při vyměrování cla a daní v celním řízení uplatní tříletá prekluzivní lhůta stanovená v § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní; žalovaný tento výklad odmítá.

Soud v tomto bodě souhlasí se žalobou. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. dubna 2008, č. j. 7 Afs 78/2007-60, nesouhlasil s názorem Krajského soudu v Ostravě, podle nějž se v celním řízení do 30. června 2002 nemohl uplatnit § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, neboť celní zákon obsahoval v tomto směru úpravu speciální. Podle NSS celní zákon v uvedeném znění pouze vylučoval užití mj. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (podle nějž *nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*); z toho však nelze vyvodit, že by tím zároveň bylo vyloučeno užití obsahově obdobné ustanovení jiného právního předpisu (zde zákona o soustavě daní). Celní zákon v rozhodném období vůbec neupravoval otázku zániku práva vyměřit daň; již z toho je zřejmé, že tu nemůže jít o vztah obecného a zvláštního, neboť tu proti sobě nestojí dvě odlišně upravené materie; celní zákon nemůže vyloučit užití jiného zákona jen tím, že mlčí.

NSS rozvinul tyto myšlenky v rozsudku ze dne 19. února 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publikovaném pod č. 1837/2009 Sb. NSS s touto právní větou: „*Protože celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb.) v době mezi 1. červencem 1997 a 30. červnem 2002 nestanovil prekluzivní lhůtu pro vyměření cla, nutno s ohledem na § 320 písm. b) celního zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) aplikovat subsidiárně § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, podle něhož daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.*“ V této věci šlo o účastníka, jemuž bylo v roce 1997 a 1998 propuštěno zboží do režimu přímého tranzitu, následně však bylo ponecháno na území ČR bez celního projednání. Účastník byl v souvislosti s tímto případem v roce 2005 odsouzen rozsudkem trestního soudu, a celní úřad poté (v roce 2006) zahájil s účastníkem celní řízení a doměřil mu (v roce 2007) celní dluh. Krajský soud v Plzni uvedl, že žalobní námitka, podle níž zaniklo právo doměřit celní dluh, je nedůvodná, protože celní zákon v letech 1996 a 1997 neupravoval žádnou lhůtu pro vyměření celního dluhu. Připustit takový výklad by však podle NSS bylo v rozporu s elementárními principy právního státu. Zákonodárce v § 320 písm. b) celního zákona výslovně vyloučil užití § 47 zákona o správě daní a poplatků; na první pohled se jedná o protiústavní mezeru, neboť není myslitelné, aby celní orgány mohly vyměřit celní dluh kdykoliv. NSS však dospěl k závěru, že tato mezera je pouze zdánlivá: ve skutečnosti se v celním řízení do 30. června 2002 uplatňovalo pravidlo § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. NSS si byl vědom toho, že takový závěr je s velkou pravděpodobností v rozporu se záměrem historického zákonodárce, jde však podle něj o jedinou interpretační alternativu, kterou je možno se vyhnout rozporu s ústavním pořádkem a současně interpretovat celní zákon konzistentně se základními principy právního řádu.

Konečně NSS potvrdil tento závěr i ve svém rozsudku ze dne 31. května 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publikovaném pod č. 2676/2012 Sb. NSS; zopakoval zde závěr, že v celním řízení do 30. června 2002 bylo vyměření daně omezeno tříletou prekluzivní lhůtou podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní.

Postoje celních orgánů se s těmito závěry NSS neslučují.

Celní úřad v platebním výměru konstatoval (viz str. 103 platebního výměru), že právo vyměřit celní dluh se nepromlčelo. V době vzniku celních dluhů nestanovil zákon žádnou lhůtu pro vyměření, a o prekluzi tedy nemůže být řeč. Při velké novele celního zákona v roce 1997 zákonodárce v § 320 písm. b) cíleně vyloučil užití § 47 zákona o správě daní a poplatků, a ani užití jiné lhůty pomocí analogie *legis* či analogie *iuris* nepřicházelo v úvahu. Absence prekluzivní lhůty se ostatně osvědčila, neboť mnohdy promyšlené protiprávní jednání osob v oblasti dovozu a vývozu zboží přesahuje možnosti celních orgánů úspěšně ukončit řízení v jakékoli prekluzivní lhůtě. Do

1. července 2002 tedy nemohlo právo vyměřit celní dluhy prekludovat pro neexistenci prekluzivní lhůty; z opatrnosti celní úřad dodal, že i kdyby na věc užil právní úpravu pozdější, uplatní se pravidla stanovená v § 268 odst. 4 celního zákona a čl. 221 odst. 4 celního kodexu [nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství]. Tato ustanovení již počítají s tříletou lhůtou pro vyměření cla, resp. pro sdělení částky cla dlužníkovi, počítanou od vzniku celního dluhu, a reagují na situaci, kdy dlužná částka nemohla být vyměřena v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Pro takový případ stanoví, že tříletá prekluzivní lhůta se neuplatní.

Žalobce upozorňoval na existenci § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní a namítal prekluzi práva vyměřit daň již ve svém odvolání proti platebnímu výměru (viz str. 51 – 55 odvolání); žalovaný však této odvolací námitce nevyhověl. Odkázal na stanovisko celního úřadu ze dne 16. prosince 2008, s jehož závěry se ztotožnil. (V tomto stanovisku celní úřad mj. uvedl – viz str. 21–25 stanoviska –, že clo se vyměřuje podle předpisů platných v okamžiku vzniku celního dluhu; celní zákon však v období do 1. července 2002 nestanovil žádnou prekluzivní lhůtu. Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní se nemohlo uplatnit, neboť řízení před celními orgány nebylo řízením o dani, nýbrž řízením ve věci vyměření celního dluhu.) Jelikož se žalovaný v mezidobí seznámil s rozsudkem publikovaným pod č. 1837/2009 Sb. NSS, vyjádřil se i k němu. Počátek běhu prekluzivní lhůty, užitě přiměřeně podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, spojuje žalovaný se vznikem celního dluhu (tj. s protiprávním odnímáním zboží celnímu dohledu v období let 1997–2002); kdyby se však měl uplatnit názor vyjádřený v rozsudku NSS, došlo by k zániku práva vyměřit celní dluh již v době, kdy zboží bylo legálně propuštěno do režimu uskladňování ve veřejném celním skladu (tedy mnohdy dříve, než celní orgány vůbec zahájily řízení ke zjištění skutečného stavu věci). Plnění podmínek režimu přitom nebylo možno nijak ověřit; včasné nevybrání částek tedy nebylo projevem zanedbání ze strany úřadu, ale přímým důsledkem protiprávního jednání žalobce a dalších osob.

Žalovaný si je vědom toho, že zákon o soustavě daní upravuje v § 4 odst. 3 i možnost správce daně přetrhnout svým úkonem prekluzivní lhůtu běžící od podání přiznání nebo hlášení a založit běh lhůty nové; v projednávané věci však nelze nalézt paralelu „*podání přiznání nebo hlášení*“, protože podání celního prohlášení s návrhem na jiné celně schválené určení (tj. *jiné než uskladňování ve veřejném celním skladu*) bylo v časově neomezené dispozici ukladatele. Přiměřená aplikace § 4 zákona o soustavě daní by tedy byla jednostranným řešením přinášejícím jistotu pouze dlužníkům (kteří se po řadu let dopouštěli vysoce promyšleného protiprávního jednání) a umožnilo by jim vyhnout se placení cla a dalších dávek při dovozu zboží.

Přiměřené užití lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní tak žalovaný považuje za nevhodné; k tomuto závěru jej vede i pozdější úprava celního zákona a celního kodexu, která již počítá s tím, že včasné nevyměření cla může být způsobeno protiprávním jednáním majícím znaky trestného činu, a pro ten případ stanoví prekluzivní lhůtu delší. V tomto konkrétním výjimečném případě je podle žalovaného vhodnější přidržet se lhůt pro promlčení používaných v trestním řízení. Alternativně má žalovaný za to, že ani při přiměřeném použití lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní není celní dluh prekludován, protože lhůta se po svém rozběhu několikrát přetrhla a stavěla takovým způsobem, že v době pravomocného vyměření ještě stále běžela. (Toto své tvrzení žalovaný nijak nekonkretizoval.)

Soud má za to, že argumentace žalovaného nemůže obstát s ohledem na rozsudky NSS citované shora. Lze připustit, že rozsudek NSS ve věci 7 Afs 78/2007 byl první svého druhu a vyjadřoval názor, že nebylo vyloučeno užít prekluzivní lhůtu podle zákona o soustavě daní i v celním řízení před datem 1. července 2002, v poměrně obecné rovině (neboť rozsudek krajského soudu zde byl rušen pro nepřezkoumatelnost). Žalovaný však byl v době rozhodování o odvolání již obeznámen i s rozsudkem publikovaným pod č. 1837/2009 Sb. NSS, který jednoznačně setrval na základních východiscích rozsudku ve věci 7 Afs 78/2007 a rozvinul je v ucelené a pečlivě argumentované vývody. Soud tak učinil i při vědomí, že zákonodárce nespíš nehodlal omezovat celní orgány při vyměřování celního dluhu prekluzivními lhůtami; přesto však i nad touto zákonodárcovou vůlí musí

podle NSS převládnout základní principy právního státu, k nimž patří i to, že stát nemůže vyžadovat od soukromého subjektu splnění platební povinnosti vůči státu v neomezeném čase. NSS použil srovnání s promlčecími lhůtami vztahujícími se k zániku trestnosti činu, resp. k zániku trestní odpovědnosti za trestný čin, a doložil tak, že i pachatelé typově nejzávažnějšího protiprávního jednání mají jistotu, že od určitého okamžiku už vůči nim stát nebude moci zasáhnout. NSS výslovně vyjádřil i myšlenku, podle níž se při vyměřování celního dluhu uplatní tříletá prekluzivní lhůta i v situaci, kdy celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem.

Městský soud pro úplnost dodává, že NSS na tento rozsudek navázal dalšími podobnými rozsudky, které jednak potvrdily užití lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní v celním řízení, jednak zopakovaly, že na běhu této lhůty nic nemění ani vznik celního dluhu v souvislosti s trestným činem. Jde o rozsudek ze dne 28. května 2009, č. j. 5 Afs 64/2008-88, ze dne 10. června 2009, č. j. 2 Afs 69/2008-73, ze dne 11. června 2009, č. j. 2 Afs 77/2008-65, ze dne 16. září 2009, č. j. 9 Afs 28/2009-124, a ze dne 29. října 2009, č. j. 8 Afs 4/2008-69.

Žalovaný se navzdory jasnému právnímu názoru NSS, který byl vyjádřen v rozsudku č. 1837/2009 Sb. NSS a který se právě týkal celních dluhů vzniklých v souvislosti s trestným činem, přiklonil k opačně smýšlejícímu celnímu úřadu a setrval na tom, že žádná prekluzivní lhůta v této věci neběžela. Pokud by běžet měla, bylo by podle něj vhodné uplatnit spíše promlčecí lhůtu podle předpisů trestního práva; ani tento názor ale neobstojí, protože NSS vyloučil, že by jednání mající znaky trestného činu mohlo před 1. červencem 2002 jakkoli ovlivnit délku prekluzivní lhůty plynoucí ze zákona. Svou poslední poznámku, podle níž byla případná prekluzivní lhůta několikrát přetržena, a tedy v době rozhodování žalovaného ještě běžela, žalovaný nijak nerozvinul; během prekluzivní lhůty se soud bude zabývat v dalším textu.

2. Počátek běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (k námitce č. V)

Celní úřad v jednotlivých výrocích platebního výměru rozepsal data a množství, v nichž byly pohonné hmoty v letech 1997–2002 odnímány celnímu dohledu (celkově se jedná o několik tisíc takto specifikovaných případů). Celní dluhy vznikly podle celního úřadu právě odnímáním zboží celnímu dohledu (srov. § 240 odst. 1, 2 celního zákona ve znění do 30. června 2002) v termínech a množstvích uvedených ve výpočtu celního dluhu. Shodně to celní úřad konstatuje i v odůvodnění platebního výměru:

- [zboží bylo] „odepsáno z jejího účtu (pozn.: míněn účet společnosti Bena, a. s.) v BPCS, a tím odňato celnímu dohledu“ (str. 92);
- „Prodala-li Bena, a. s., zboží podléhající celnímu dohledu svému zákazníkovi a toto zboží bylo z účtu Beny, a. s., vedeného v BPCS odepsáno, nacházelo se zboží v tomto okamžiku v postavení, kdy celní dluh vzniká, protože tímto okamžikem Bena, a. s., zboží odňala celnímu řízení, ve kterém byla povinna uhradit ze zboží dovozní clo, daně a poplatky při dovozu, přičemž odnětím zboží celnímu řízení odňala Bena, a. s., zároveň zboží celnímu dohledu, neboť celní řízení lze provádět jen v rámci celního dohledu“ (str. 95);
- „Přestože skutkově bylo propuštění zboží evidovaného ve VCS do režimu tranzitu (pozn.: sedm celních prohlášení s návrhem na propuštění zboží do režimu tranzitu bylo přijato dne 17. července 2002) velkou manipulací, celní dluh za uvedených okolností nevzniká, mimo jiné i proto, že naklonované zboží na konci rozhodného období skutečně neexistovalo a neexistující zboží nelze odejmout celnímu dohledu“ (str. 96);
- „V zájmu konzistentního zjištění okamžiku vzniku celního dluhu (...) dospěl celní úřad k závěru, že ať byl osud zboží v jednotlivých případech jakkoli odlišný, vždy se nacházelo v situaci, kdy bylo odepisováno z účtu Beny, a. s. Proto byly pro zjištění okamžiku, kdy

se zboží nacházelo v situaci, kdy celní dluh vzniká, uplatněny údaje z evidenčního programu BPCS, který reflektoval veškeré pohyby zboží na účtu Beny, a. s.“ (str. 108).

Celní úřad tedy spojoval okamžik vzniku jednotlivých celních dluhů s okamžikem, kdy byla konkrétní množství pohonných hmot odepisována z účtu Beny, a. s., v evidenci BPCS. Celní dluhy v jeho pojetí vznikaly průběžně, a to po celé šestileté období.

Na tom setrval ve svém rozhodnutí i žalovaný. Zdůraznil (str. 13 odůvodnění), že celní úřad stanovil vznik celního dluhu podle § 251 odst. 2 celního zákona (*Není-li možno přesně určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, vzniká celní dluh v okamžiku, který celní úřad podle jemu dostupných informací určil jako okamžik, v němž bylo zboží v situaci, za níž celní dluh vzniká.*) a okamžik vzniku jednotlivých celních dluhů nijak nekorigoval. Na str. 61 odůvodnění téměř doslova převzal výše citovanou formulaci celního úřadu ze str. 96 platebního výměru; i on tak připustil, že celní dluh nemohl vzniknout v souvislosti s podáním sedmi celních prohlášení dne 17. července 2002, neboť navrhované zboží, které mělo být propuštěno do režimu tranzit na konci rozhodného období, skutečně neexistovalo, „a neexistující zboží nelze odejmout celnímu dohledu“. V samotném závěru odůvodnění (na str. 126) žalovaný zopakoval, že ze zboží, které prokazatelně bylo z produktovodní sítě vydáno, nebyly státu zaplaceny clo, daně a poplatky při dovozu, a že toto zboží bylo odňato celnímu dohledu ve dnech a množstvích uvedených ve výroku (*pozn.: platebního výměru*).

To, že celní orgány pojaly okamžik vzniku celního dluhu právě takto, je celkem logické, protože vycházely z toho, že vyměření celního dluhu není omezeno žádnou prekluzivní lhůtou. Žalovaný ani pod vlivem rozsudku č. 1837/2009 Sb. NSS nezměnil platební výměr (ani ve výroku, ani v odůvodnění); teprve ve vyjádření k žalobě vyslovil žalovaný názor, že prekluzivní lhůtu nelze spojovat s okamžikem vzniku celního dluhu, nýbrž že se tato lhůta rozbíhá až „v návaznosti na hmotněprávní postavení zboží a je podmíněna jinými právními skutečnostmi“ (bod 6 přílohy 2 vyjádření k žalobě). Žalovaný ve vyjádření zdůraznil, že po dobu uskladnění v celním skladu zboží nezměnilo svůj status, podléhalo stále celnímu dohledu, a bylo tedy v hmotněprávním postavení, kdy celní dluh *ex lege* nevznikal. Zmíněnými „jinými právními skutečnostmi“ jsou podle žalovaného celní řízení směřující k ukončení režimu uskladňování v celním skladu a zahájená podáním sedmi celních prohlášení dne 17. července 2002; tříletá prekluzivní lhůta tak začala ve vztahu ke všem celním dluhům z let 1997–2002 běžet až od konce roku 2002. To žalovaný zopakoval i při jednání.

Soud připomíná, že předmětem řízení o žalobě je rozhodnutí žalovaného a právní závěry v něm obsažené, nikoli názory, ke kterým žalovaný dospěl teprve po vydání napadeného rozhodnutí a které poprvé uplatnil až ve vyjádření k žalobě. Soud se tak nemůže vyslovit k tomu, zda by nová právní konstrukce žalovaného mohla obstát; hodnotí pouze to, co celní úřad a žalovaný vyjádřily ve svých rozhodnutích. K tomu lze odkázat na již zmíněný rozsudek č. 2676/2012 Sb. NSS, kterým NSS rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného podané proti rozsudku městského soudu ve věci společnosti Bena, a. s. (od roku 2003 přejmenované na společnost Lreagrao Unlogani Klindlent Propertis, a. s.). Předmětem řízení o žalobě u městského soudu byly platební výměry a rozhodnutí o odvolání proti nim; povinnost uhradit celní dluh uložil celní úřad společnosti Bena, a. s., jakožto osobě, která zboží odňala celnímu dohledu. Okamžik, kdy celní dluh vzniká, byl v rozhodnutích týkajících se společnosti Bena, a. s., vymezen totožným způsobem jako v rozhodnutích týkajících se žalobce v této věci, tedy výčtem dat a množství, v nichž byly pohonné hmoty odčerpány z produktovodní sítě.

I ve zmíněné věci společnosti Bena, a. s., žalovaný argumentoval až v řízení před soudem tak, že tříletá prekluzivní lhůta nezačala běžet v závislosti na vzniku jednotlivých dílčích celních dluhů, ale až od konce roku, v němž bylo podáno sedm tranzitních celních prohlášení (tj. od konce roku 2002). Žalovaný však touto argumentací popřel závěry, které v napadených rozhodnutích sám vyslovil. To zdůraznil i NSS: „*Formulace stěžovatele (tj. Celního ředitelství Praha) v napadených rozhodnutích jsou v tomto směru naprosto jasné a z výrokové části jednotlivých rozhodnutí, jakož*

i z jejich odůvodnění, nijak nevyplývá, že by jako vznik celního dluhu v důsledku nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu měl být brán až okamžik podání celních prohlášení.“ (...) „[S]těžovatel ve svých rozhodnutích, a to jak ve výrokové části, tak v odůvodnění, bez pochybností váže okamžik odnětí zboží celnímu dohledu ke konkrétním dnům, ve kterých docházelo k odpisu z BPCS; toto skutkové určení je pro okamžik vzniku celního dluhu zcela zásadní a nelze ho měnit v závislosti na tom, jak se spor pro stěžovatele vyvíjí. Proto pokud stěžovatel následně v kasační stížnosti tvrdí, že okamžikem odnětí zboží celnímu dohledu je okamžik podání celní deklarace, jedná se o tvrzení zavádějící a odporující důvodům, o které své závěry v napadených rozhodnutích opřel.“ (...) „Rozsáhlá argumentace stěžovatele snažícího se ex post posunout vymezení celního dluhu k okamžiku podání celní deklarace se naprosto míjí se skutkovými a právními okolnostmi, na kterých stěžovatel postavil svá rozhodnutí, a jako taková nemůže obstát.“

V návaznosti na to NSS konstatoval, že u celních dluhů vzniklých v rozmezí let 1997 a 1998 již prekluzivní lhůta uplynula: lhůta totiž počala běžet nejpozději dne 31. prosince 1998 a skončila dne 31. prosince 2001, tj. ještě předtím, než celní úřad reagoval svými procesními úkony na podání sedmi tranzitních celních prohlášení v červenci 2002.

Stejný závěr se uplatní i v nyní projednávané věci, neboť právní konstrukce celních orgánů vyjádřená v platebních výměrech a v rozhodnutích o odvolání je stejná jak u společnosti Bena, a. s., tak u žalobce. Celní orgány neučinily před koncem roku 2001 žádný úkon, který by případně mohl přetrhnout běžící tříletou lhůtu a založit běh lhůty nové; celní dluhy vzniklé v průběhu let 1997 a 1998 jsou tak prekludovány. Již jen to je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, které nemůže ve vztahu k takto vymezeným celním dluhům obstát (stejně jako ve vztahu k těmto dluhům nemůže obstát platební výměr).

Protože soud zkoumá prekluzi z úřední povinnosti, vyvstala před ním i otázka, zda byla lhůta pro vyměření celního dluhu v průběhu celního řízení přetržena, kdy začala běžet lhůta nová a zda tato nová lhůta nedoběhla dříve, než byl žalobci pravomocně vyměřen celní dluh. Předtím je však třeba zabývat se v nezbytném rozsahu i dalšími úzce souvisejícími námitkami, aby bylo zřejmé širší procesní pozadí postupu celních orgánů v letech 2002–2009.

3. Překážka věci rozhodnuté (k námitce č. VI)

Celní úřad zahájil u žalobkyně dne 8. srpna 2002 daňovou kontrolu a dne 16. října 2003 vydal šest platebních výměrů na clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Dne 12. listopadu 2003 však celní úřad tyto platební výměry zrušil postupem podle § 322a odst. 2 celního zákona; dospěl totiž k závěru, že žalobce nemohl před vydáním platebních výměrů využít svého práva vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, kterou převzal rovněž dne 16. října 2003. Žalobce současně podal odvolání proti platebním výměrům.

Rozhodnutími ze dne 1. března 2004 ověřil celní úřad neplatnost svých rušících rozhodnutí ze dne 12. listopadu 2003 (důvodem bylo to, že ve výrocích rozhodnutí nebyl uveden procesní předpis, podle kterého bylo rozhodováno). Dne 29. dubna 2004 rozhodl celní úřad tak, že platební výměry ze dne 12. listopadu 2003 se neruší, neboť nebyly splněny podmínky pro jejich zrušení. Dne 14. ledna 2005 zamítl odvolací orgán (Celní ředitelství Praha) žalobcova odvolání proti těmto rozhodnutím ze dne 29. dubna 2004.

Odvolací orgán rozhodl dne 29. dubna 2004 o žalobcových odvoláních proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 tak, že změnil výrokovou část platebních výměrů.

Městský soud vyslovil svými rozsudky ve věcech sp. zn. 10 Ca 80–85/2005 (vydanými v červenci až září 2006), že rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 14. ledna 2005 i jím předcházející rozhodnutí celního úřadu ze dne 29. dubna 2004 (jimiž se platební výměry neruší) jsou nicotná.

Žalobce podal žaloby i proti rozhodnutím o odvoláních ze dne 29. dubna 2004. Popisovat do detailu následný průběh soudních řízení (která v některých případech neskončila dosud) považuje soud pro potřeby tohoto rozsudku za neúčinné. Postačí říct, že již v první sérii rozsudků městského soudu (viz např. rozsudek ve věci 10 Ca 117/2004) byl jasně vysloven závěr, že odvolací orgán rozhodoval dne 29. dubna 2004 o odvoláních proti neexistujícím rozhodnutím, která byla již dne 12. listopadu 2003 pravomocně zrušena. Další procesní vývoj (v němž NSS svými prvními rozsudky zrušil první rozsudky městského soudu, městský soud druhými rozsudky zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu, odvolací orgán opětovně zamítl odvolání, městský soud svými třetími rozsudky zamítl žaloby a NSS svými druhými rozsudky zrušil třetí rozsudky městského soudu, případně i rozhodnutí odvolacího orgánu) byl jen důsledkem nejasného názoru soudů na to, jak má odvolací orgán naložit s odvoláním proti rozhodnutí, které v době podání odvolání již neexistovalo. Zprvu se mělo za to, že takové odvolání by mělo být zamítnuto (aniž by při tom měly být vypořádávány námitky proti posouzení věci samé); později se ale prosadil názor, že v takové situaci nezbývá než odvolací řízení zastavit (viz např. rozsudek NSS ve věci 2 Afs 68/2011).

Ustanovení § 322a odst. 2 celního zákona, ve znění do 30. dubna 2004, které celní úřad užil při rušení platebních výměrů dne 12. listopadu 2003, dávalo celnímu orgánu, který rozhodnutí vydal, pravomoc je zrušit nebo změnit, nebyla-li splněna jedna nebo více podmínek potřebných pro jeho vydání. Žalobce se dovolává judikatury rozšířeného senátu NSS (č. 1865/2009 Sb. NSS) a z ní dovozuje, že řízení bylo skončeno buď rozhodnutími o zrušení platebních výměrů ze dne 12. listopadu 2003, nebo rozhodnutími, jimiž byla zamítnuta odvolání v návaznosti na druhé rozsudky městského soudu; vydání nových platebních výměrů pak bránila překážka věci rozhodnuté. Žalobce však přehlíží, že usnesení rozšířeného senátu se týkalo problematiky odvolacího řízení. Je tedy pravda, že po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení nemůže správce daně prvního stupně pokračovat v daňovém řízení a o dani znovu rozhodnout; nic však nebrání tomu, aby celní úřad dále pokračoval v řízení ve věci celního dluhu poté, co si sám speciálním postupem podle § 322a odst. 3 celního zákona zrušil platební výměr z důvodu procesního pochybení. Ostatně městský soud již v rozsudcích ve věcech 10 Ca 80–85/2005 uvedl, že po zrušení platebních výměrů dne 12. listopadu 2003 bylo povinností celního úřadu vydat nové platební výměry. Rozhodnutí ze dne 12. listopadu 2003 tedy odstranila akty stížené procesní vadou, ale neukončila řízení jednou provždy, naopak jen uvolnila prostor pro vydání aktů nových.

Stejně tak nelze za překážku vedení řízení považovat v pořadí druhá rozhodnutí o odvolání: nejpозději od prvních rozsudků NSS totiž bylo zřejmé, že v odvolacím řízení proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 nepůjde o to, jak posoudit věcné námitky, ale jak správně formálně ukončit bezobsažná řízení, která již při svém zahájení postrádala předmět.

Překážka věci rozhodnuté tu tedy není dána.

4. Překážka litispendence (k námitce č. IX)

Podle žalobce se řízení v jeho věci nemohlo po podání odvolání proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 přesunout zpět na první stupeň; zákon o správě daní a poplatků neumožňuje souběžné postavení účastníka jako subjektu řízení na prvním stupni a zároveň řízení odvolacího v téže věci. Tuto námitku však soud vyvrací argumenty právě uvedenými. Správce daně v prvním stupni by jistě nemohl pokračovat v řízení o téže věci, pokud by jím vydaný nepravomocný platební výměr byl napaden odvoláním. Jelikož odvolání má devolutivní účinek, byl by správce daně okamžikem podání odvolání zbaven pravomoci činit další procesní úkony ve věci, která by tak vstoupila do výlučné procesní dispozice odvolacího orgánu; jen na základě pokynů odvolacího orgánu by pak případně správce daně mohl provádět dílčí úkony pro potřeby odvolacího řízení.

V žalobcově věci však taková situace nenastala. V okamžiku, kdy bylo zahájeno odvolací řízení, již byly platební výměry zrušeny; devolutivní účinek tedy nenastal, neboť odpadl předmět řízení, který by mohl být přenesen na odvolací orgán.

Jak už bylo výše řečeno, celní úřad byl oprávněn zrušit své vlastní rozhodnutí postupem podle § 322a odst. 2 celního zákona, a zároveň i po tomto zrušení byl oprávněn pokračovat v řízení a znovu vydat platební výměr (na rozdíl od situace, kdy by jeho platební výměr zrušil odvolací orgán – viz č. 1865/2009 Sb. NSS). Formálně vzato tedy žalobce byl po 12. listopadu 2003 souběžně účastníkem řízení na prvním stupni i účastníkem odvolacího řízení; věcně se však o jeho celním dluhu rozhodovalo pouze na prvním stupni (toto řízení pak vyústilo ve vydání platebního výměru dne 19. února 2009), kdežto odvolací řízení proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 bylo od počátku mrtvou odnoží, jejíž další procesní osud se nemohl nijak dotknout žalobcových práv a povinností.

Překážka litispendence tu tedy není dána.

5. Procesní postupy, jimiž celní úřady zjišťovaly skutkový stav (k námitkám č. VII a IX)

V souvislosti s podáním sedmi tranzitních celních prohlášení dne 17. července 2002 zahájil celní úřad úkony celního dohledu (příloha A správního spisu, pořadače 1 – 9); v těch pak pokračoval až do konce roku 2008. Dne 8. srpna 2002 zahájil celní úřad u žalobce daňovou kontrolu, z níž vzešly platební výměry vydané dne 16. října 2003.

Městský soud šesti svými rozsudky již výše zmíněnými (první byl vydán dne 8. prosince 2005 ve věci 10 Ca 117/2004) vyslovil, že odvolací orgán rozhodoval dne 29. dubna 2004 o odvoláních proti neexistujícím rozhodnutím, která byla již dne 12. listopadu 2003 pravomocně zrušena.

Dále městský soud ve svém rozsudku ze dne 27. července 2006, č. j. 10 Ca 80/2005-81 (a v pěti následujících totožných rozsudcích), konstatoval, že celní úřad provedl daňovou kontrolu v rozporu s § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, který přikazoval užít pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků, avšak jen tam, kde celní zákon nebo zvláštní zákon nestanovil jinak. Celní zákon přitom ve svém § 127 upravoval následnou kontrolu, která je pro řízení před celními orgány obdobným institutem jako pro finanční orgány kontrola daňová.

Odvolací orgán v návaznosti na to sdělil žalobci přípisy ze dne 9. března 2006 a 8. června 2006, že jeho odvolání proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 směřovala proti pravomocně zrušeným rozhodnutím, a proto v dalším řízení bude věc vrácena zpět celnímu úřadu, aby po řádném zjištění skutkového stavu znovu posoudil, zda a jak lze žalobci vyměřit příslušnou daňovou povinnost.

Tato povinnost byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 19. února 2009. Celní úřad v jeho úvodu odkázal mj. na § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona [*Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech* (tj. jiných než vyjmenovaných výše v odstavci 1) *obecné předpisy o správě daní a poplatků*] a vysvětlil, že na základě rozsudků městského soudu dospěl k závěru, že nadále nemá být vedeno řízení daňové, ale řízení celní, jen se subsidiárním použitím zákona o správě daní a poplatků. Před vydáním prvních platebních výměrů (16. října 2003) sice vedl daňové řízení – což mu soud vytkl –, ale současně již v roce 2002 začal provádět úkony celního dohledu. V novém řízení tak vycházel z dosud nepoužitých úkonů celního dohledu a z úkonů daňové kontroly jen tam, kde prospívaly žalobci. V zásadě tedy vykonával celní dohled a subsidiárně dokazoval podle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Následnou kontrolu, k níž vybízel městský soud, nebylo možno provést, neboť doklady byly v pořádku (celní úřad se přitom zajímal o osud zboží, ne o doklady) a nebylo možno zkoumat správnost vyměření cla (neboť šlo o režim s podmíněným osvobozením od cla a následná kontrola se provádí až po vzniku povinnosti platit celní dluh).

Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že celní úřad prováděl celní dohled ve smyslu § 48 odst. 2 celního zákona; zjišťoval při něm, zda se dovoz zboží společnosti Bena, a. s., uskutečnil v souladu s celními předpisy, tedy zda bylo dovezené zboží fyzicky uskladněno ve veřejném celním skladu, a pokud ano, zda bylo propuštěno do režimu volný oběh, nebo svůj status nezměnilo. Pokud zboží svůj status nezměnilo, musel celní úřad zjistit jeho skutečný osud. Pro tato zjištění stačil celnímu úřadu právní rámec daný uvozující větou § 320 odst. 1 celního zákona (*Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, ...*) s uplatněním vybraných institutů zákona o správě daní a poplatků, které předvídá § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona (předvolání, ústní jednání, dokazování...), a širokého rejstříku procesních práv srovnatelných s těmi, jichž se subjektům jinak dostává při daňové kontrole. Již při daňové kontrole v roce 2002 celní úřad vykonával své standardní pravomoci podle ustanovení o celním dohledu, pouze formálně nesprávně označil svůj postup jako daňovou kontrolu. I odvolací orgán měl za to, že následná kontrola byla pro zjišťování skutkového stavu nevhodná: celní úřad se ve smyslu § 127 celního zákona nemohl přesvědčovat o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků, protože tu šlo o režim podmíněně osvobozený od cla. Následnou kontrolou rovněž nelze zjistit skutečný stav a vymezit jej oproti zastřenému stavu formálně právnímu. K tomu se naopak hodí kontrola daňová; ta ovšem pro změnu neumožňuje zjišťovat, zda zboží z režimu VCS bylo odňato celnímu dohledu, kdy v takovém případě celní dluh vznikl a kdo je dlužníkem. Proto celní úřad souběžně prováděl i celní dohled, který je postupem komplexním a pro tyto případy nejvhodnějším.

6. Byl celní dluh pravomocně vyměřen v běžící lhůtě?

Touto otázkou se žalovaný zabýval až ve vyjádření k žalobě (viz její přílohu 2); běh lhůt počítal výhodněji pro žalobce, tj. ze skupiny obsahově totožných úkonů (žalob či rozsudků) vždy bral v úvahu ten, který nastal nejdříve. Podle něj začala tříletá prekluzivní lhůta běžet od konce roku 2002, běžela až do podání žalob k městskému soudu a od 15. června 2004 (kdy byla doručena první žaloba ve věci 8 Ca 131/2004) se stavěla až do právní moci rozsudků městského soudu. (Do okamžiku podání žalob tedy uběhlo ze lhůty necelé 1,5 roku.) Do podání kasačních stížností běžela lhůta deset dnů a po dobu řízení před NSS se opět stavěla. (Dosud tedy ze lhůty uběhlo 1,5 roku.) Po zrušení prvních rozsudků městského soudu nabyly druhé rozsudky městského soudu právní moci dne 13. prosince 2007; tehdy se lhůta opět rozběhla a běžela až do ústního jednání konaného 14. května 2008. (Dosud tedy ze lhůty uběhlo cca 23 měsíců.) Jelikož celní úřad při ústním jednání provedl úkony směřující k vyměření (např. předal žalobci k vyjádření tabulku zjištění skutkového stavu), běžící lhůta se přetrhla a znovu se rozběhla s koncem roku 2008. Rozhodnutí v prvním stupni i rozhodnutí o odvolání tak bylo vydáno v průběhu nové tříleté prekluzivní lhůty, jejíž běh (s ohledem na toto soudní řízení) dosud neskončil.

Takto provedený výpočet však podle soudu neodpovídá nejen obsahu odůvodnění celních orgánů, ale především skutečnému průběhu řízení, jak je patrný ze spisu.

Lze souhlasit s východiskem, podle nějž je prekluzivní lhůta tříletá a běží od konce roku, v němž nastala rozhodná skutečnost obdobná povinnosti podat daňové přiznání či povinnosti srazit daň (viz § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní). Obecně lze souhlasit i s tím, že určité kvalifikované úkony směřující k vyměření celního dluhu mohou tuto lhůtu přetrhnout a založit běh lhůty nové. Stejně tak obecně platí, že lhůty pro zánik práva ve věcech daní nebudou běžet po dobu řízení před soudem [§ 41 soudního řádu správního (zákon č. 150/2002 Sb.; dále jen „s. ř. s.“)]. V konkrétní věci je však třeba si zodpovědět na otázku, co je právní skutečností, která zakládá běh lhůty; zda je tu dán kvalifikovaný úkon přetřhující lhůtu; a zda celní orgány musely vyčkávat s úkony směřujícími ke zjištění skutkového stavu (a v důsledku tedy i k vyměření celního dluhu) až do skončení řízení před soudem.

6.1. Celní dluhy vzniklé v letech 1997 a 1998

Už výše (bod 2) bylo uvedeno, že soud nemůže přezkoumávat správnost koncepce, s níž žalovaný přišel až v průběhu soudního řízení a jež je v rozporu s výrokem i odůvodněním rozhodnutí vydaných v obou stupních. Podle napadených rozhodnutí celní dluh nevznikl v červenci 2002, ale vznikl postupně od roku 1997 až do října 2002; tříletá prekluzivní lhůta tak vždy začala běžet od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Lhůta k vyměření celních dluhů vzniklých v letech 1997 a 1998 skončila nejpozději dne 31. prosince 2001, a tyto dluhy jsou tak prekludovány. V době mezi podáním sedmi tranzitních celních prohlášení (17. července 2002) a koncem roku 2002 stále běžela lhůta pro vyměření celních dluhů vzniklých (pouze) v období od 1. ledna 1999.

6.2. Úkon přetrhující běh lhůty v roce 2002

Další otázkou je, zda celní orgány učinily kvalifikovaný úkon, který by přetrhl běžící lhůtu a založil běh lhůty nové; tato otázka souvisí s tím, zda celní orgány zvolily ke shromáždění skutkových zjištění náležitý procesní postup. Jako úkon přetrhující lhůtu by se nabízelo zahájení daňové kontroly dne 8. srpna 2002; judikatura vykládající § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považuje zahájení daňové kontroly za úkon směřující k vyměření (doměření) daně. Přitom platí, že tímto kvalifikovaným úkonem je právě jen zahájení daňové kontroly, nikoli případně další úkony správce daně vůči daňovému dlužníku provedené v jejím rámci (srov. č. 634/2005 Sb. NSS).

Celní orgány však ve svých rozhodnutích reagovaly na rozsudky městského soudu ve věcech 10 Ca 80-85/2005 (podle nějž neměla být provedena kontrola daňová, ale následná) a konstatovaly (ve snaze vyhnout se nezákonnosti), že již nebudou vycházet z úkonů daňové kontroly (leda by to prospívalo žalobci), nýbrž z úkonů celního dohledu. Výslovně uvedly (str. 87 platebního výměru, str. 4 a 5 rozhodnutí žalovaného), že samotný protokol o zahájení daňové kontroly je v podstatě bezobsažný a že daňovou kontrolou nelze zjišťovat množství zboží uniklé celnímu dohledu, což ale celní úřad v následném průběhu „daňové kontroly“ fakticky dělal. Ve skutečnosti tedy celní úřad zjišťoval osud zboží a vykonával při tom své standardní kompetence svěřené mu ustanoveními o celním dohledu; údajná „daňová kontrola“ byla jen formálně nesprávnou slupkou postupů, k nimž byl celní úřad materiálně oprávněn coby orgán provádějící celní dohled.

Soud si to vykládá tak, že celní orgány nadále hodlaly v řízení postupovat tak, jako by daňové kontroly (resp. jejího formálního zahájení) nebylo, a pouze v zájmu žalobce byly připraveny brát v úvahu ta zjištění vzešlá z daňové kontroly, která byla ve prospěch žalobce (bez ohledu na formálně nesprávný postup, jímž se k těmto zjištěním dospělo).

Soud se tedy zabýval i tím, jaké další úkony celní úřad provedl do konce roku 2002 a zda byl některý z těchto úkonů (vedle zahájení daňové kontroly, které samy celní úřady „neuznávají“) způsobilý přetrhnout běžící tříletou lhůtu. Jak to shrnul NSS v již citovaném rozsudku č. 2676/2012 Sb. NSS týkajícím se celního dluhu společnosti Bena, a. s., takový úkon by především musel vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu (účastníka), musel by směřovat k vyměření daně a musela by při něm být zachována práva daňového subjektu (účastníka) na součinnost.

Celní orgány ani v napadených rozhodnutích, ani později v řízení před soudem neuvedly, zda by tato kritéria mohl podle jejich názoru splňovat některý z úkonů celního dohledu (celní dohled prováděl celní úřad již od července 2002 a samotné celní orgány jej považují za jedinou možnou a správnou cestu ke zjištění množství zboží uniklého celnímu dohledu, ke stanovení dlužníka a k vyměření celního dluhu). Soud se seznámil s úkony celního dohledu, které celní úřad provedl v období 17. července 2002 – 31. prosince 2002 (viz *příloha A, Celní dohled*, pořadače č. 1 a 3) a které již od počátku i formálně označoval jako úkony celního dohledu, zjistil však, že žádný z těchto úkonů není možno považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu právě uvedeném. Jedná se povětšinou o úkony (výzvy, místní šetření) týkající se společnosti Čepro, a. s.; podání vysvětlení ze strany žalobcových zaměstnanců (pro účely řízení o správním deliktu nebo trestném činu podle § 30

celního zákona); úřední záznamy a jiné interní dokumenty celních orgánů. Pouze dne 27. listopadu 2002 proběhlo ústní jednání se žalobcem; k tomuto jednání byl žalobce předvolán „na základě provedené daňové kontroly“ a na jeho dotaz při samotném ústním jednání mu bylo sděleno, že daňová kontrola sice probíhá i nadále, nicméně toto řízení není součástí daňové kontroly a je vedeno podle zákona o správě daní a poplatků. Při tomto jednání byly žalobci kladeny otázky týkající se jeho obchodní činnosti, smluv se společností Bena, a. s., a se společností Čepro, a. s., konkrétních postupů při uskladňování zboží ve veřejném celním skladu, při fakturaci apod.

Dále je součástí správního spisu (*Podklady pro rozhodnutí, období od 19. 2. 2002 do 20. 9. 2002*, pořadač č. 2) protokol o místním šetření podle § 15 zákona o správě daní a poplatků ze dne 8. srpna 2002; při tomto místním šetření se celní úřad dotazoval žalobce, kde a v jakém množství je uskladněno zboží, které bylo sedmi celními prohlášeními ze dne 17. července 2002 navrženo do režimu tranzitu, a kladl mu i další otázky související s tímto zbožím.

Obecně mohou mít úkony, které přetrhují běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, velmi různorodý charakter (daňová kontrola podle § 16 zákona o správě daní a poplatků; místní šetření podle § 15 tohoto zákona; ústní jednání v rámci doplňování výsledků daňového řízení podle § 50 odst. 3 tohoto zákona). To, zda určitý úkon splňuje požadavky § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní (*Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven*), resp. obecněji požadavky na úkon přetrhující běh lhůty k vyměření, jak je shrnul NSS v rozsudku č. 2676/2012 Sb. NSS, neplyne z jeho označení, ale z toho, čeho se tento úkon obsahově týká a zda jsou při něm účastníku poskytnuta dostatečná procesní práva.

Rovněž je významné (jak o tom ještě bude řeč níže v bodě 6.7), v jaké fázi daňového řízení, či obecněji řečeno v jaké fázi zjišťování skutkového stavu je daný úkon proveden. Tak například místní šetření bývá v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků typickou první reakcí správce daně navazující na jeho pochybnosti o správnosti daňového přiznání či daňového základu, z něž byla vyměřena daň. Správce daně při něm získává podkladové informace, které potřebuje pro svou úvahu o tom, zda zahájí daňovou kontrolu (srov. č. 2026/2010 Sb. NSS, odst. 21): daň totiž nelze doměřit jen na základě výsledků získaných při místním šetření (č. 937/2006 a 938/2006 Sb. NSS). Pokud tedy správci daně vzniknou pochybnosti, provede u účastníka místní šetření a s určitým odstupem, po zhodnocení výsledků místního šetření, pak případně zahájí daňovou kontrolu. Oba tyto úkony jsou úkony ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní. Při „úvodním“ místním šetření správce daně „ohledává terén“ a získává nezbytné základní informace o skutkovém stavu; pokud se takto jeho pochybnosti nerozptýlí, následuje „navazující“ daňová kontrola, při které správce daně komplexně prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Stejně tak může být podle judikatury (č. 2026/2010 Sb. NSS) místní šetření úkonem přetrhujícím lhůtu pro vyměření daně v odvolacím řízení, a to tehdy, pokud na prvním stupni proběhla daňová kontrola a byla vyměřena daň, ale odvolací orgán si v řízení o odvolání potřebuje prověřit určitý dílčí poznatek či pochybnost.

V nyní projednávané věci bylo místní šetření ze dne 8. srpna 2002 právě oním „úvodním“ úkonem, který byl logickou procesní reakcí celního úřadu na pochybnosti vyvolané sedmi tranzitními celními prohlášeními ze dne 17. července 2002; celní úřad tu začal v součinnosti s žalobcem jako deklarantem získávat informace o zboží propuštěném do režimu s podmíněným osvobozením, které podléhalo celnímu dohledu a které tomuto celnímu dohledu uniklo. Takový úkon splňuje požadavky § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, přetrhává běžící lhůtu a zakládá běh nové lhůty od konce roku 2002. V tomto bodě úvah soudu není tolik podstatné, jak byl úkon nazván a jestli ho celní úřad považoval (tehdy či později) za úkon „daňový“ nebo „celní“. Důležité je, že tento úkon má všechny parametry vymezené Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. 2676/2012 Sb. NSS: vycházel z pochybností celního úřadu o správnosti postupu žalobce, směřoval k vyměření celního dluhu a byl proveden v součinnosti se žalobcem.

K ostatním úkonům v roce 2002 (zejména k výslovně zmíněnému zahájení daňové kontroly dne 8. srpna 2002 a k ústnímu jednání konanému dne 27. listopadu 2002) považuje soud za potřebné uvést:

Celní úřad během roku 2002 při zjišťování skutkového stavu formálně uplatňoval několik různých procesních postupů či procesních institutů ať už podle zákona o správě daní a poplatků, nebo podle celního zákona (místní šetření – viz protokol ze dne 8. srpna 2002; daňová kontrola – viz protokol ze dne 8. srpna 2002; celní dohled; daňové řízení mimo daňovou kontrolu – viz protokol ze dne 27. listopadu 2002). Později však – v tzv. druhém kole řízení od roku 2006 – důsledně trval na tom, že měl v zásadě postupovat výlučně podle celního zákona a používat procesní ustanovení zákona o správě daní a poplatků jen tam, kde celní zákon neobsahuje potřebnou úpravu (jde typicky o úpravu předvolání, ústního jednání, dokazování a úpravu procesních práv účastníka). Celní orgány tak dospěly k závěru, že postup, který byl zahájen dne 8. srpna 2002 a navenek se jevil podle svého označení jako daňová kontrola, byl vlastně jen výkonem kompetencí v rámci celního dohledu (obohaceným o procesní instituty zákona o správě daní a poplatků) a že ve skutečnosti nešlo o daňovou kontrolu, jak ji upravuje § 16 zákona o správě daní a poplatků (srov. str. 4 napadeného rozhodnutí). Zároveň připouštěly, že u celního dohledu na rozdíl od daňové kontroly není možné určit žádný konkrétní, procesně formalizovaný, počátek (srov. str. 9–10 napadeného rozhodnutí).

S ohledem na to nepovažuje soud za účelné v tomto místě svých úvah dále rozebírat, jestli „zahájení daňové kontroly“ dne 8. srpna 2002 bylo rovněž úkonem přetrhujícím lhůtu ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní. Ačkoliv totiž v daňovém řízení má tento úkon standardně takové účinky a soud by mu je přiznal i v této věci, sám žalovaný tvrdí, že ve skutečnosti tu daňová kontrola neprobíhala, a pod nesprávnou a nepřiléhavou hlavičkou daňové kontroly byly prováděny úkony celního dohledu (přitom ale celní dohled nebyl nijak formálně zahájen v součinnosti se žalobcem a z povahy tohoto institutu to ani není možné). Z téhož důvodu soud ponechává stranou ústní jednání ze dne 27. listopadu 2002, jehož povaha je s přihlédnutím k pozdějším interpretacím žalovaného rovněž nejasná (šlo tu o nějaké nepojmenované daňové řízení, jak by tomu nasvědčovala vyjádření celního úřadu při samotném jednání v listopadu 2002? nebo s ohledem na pozdější právní postoj celních orgánů šlo o výkon kompetencí celního dohledu, k nimž si celní úřad pouze vypůjčil procesní institut ústního jednání ze zákona o správě daní a poplatků, který v celním zákoně pro potřeby celního dohledu není upraven?). Ostatně oba tyto úkony se odehrály v roce 2002, a i kdyby splňovaly předpoklady úkonu podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, nemohly by běžící lhůtu přetrhnout „jinak“ nebo „účinněji“ než místní šetření ze dne 8. srpna 2002, kterému soud takový účinek právě přiznal. Dalších úvah v tomto bodě tedy netřeba.

Určitá část celních dluhů vznikla až po datu 8. srpna 2002 (viz str. 83 platebního výměru). Ve vztahu k nim (stejně jako ve vztahu ke všem ostatním dluhům vzniklým v průběhu roku 2002) začala lhůta pro vyměření celního dluhu automaticky běžet od konce roku 2002 a z hlediska následného běhu lhůt (včetně stavění lhůty v řízení před soudem) tedy tyto novější dluhy sdílejí procesní osud s dluhy staršími.

Soud dodává, že žalobce předložil při jednání tabulku zachycující vybrané úkony správce daně v letech 2002–2006. Tabulka eviduje v souladu s obsahem správního spisu, že v roce 2002 provedl správce daně úkon (případně úkony – viz zmínku soudu shora o zahájení daňové kontroly), který měl za následek založení běhu nové lhůty. Úkony z roku 2003, které jsou zde také uvedeny (26. února 2003 – žalobce předává vyjádření k daňové kontrole, 1. dubna 2003 – celní úřad žádá žalobce o doplnění vyjádření, 24. dubna 2003, 30. dubna 2003 – protokol o ústním jednání, 16. října 2003 – zpráva o daňové kontrole včetně převzetí platebních výměrů), nemohly mít takový následek, protože šlo jen o dílčí úkony v rámci daňové kontroly.

6.3. Řízení před soudem a stavění lhůty podle § 41 s. ř. s.

Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že lhůta pro vyměření celního dluhu se stavěla od 15. června 2004 do 13. prosince 2007 (s výjimkou deseti dnů mezi nabytím právní moci prvního rozsudku městského soudu a podáním kasační stížnosti proti němu); s tím však nelze souhlasit.

Smyslem stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. je zajistit, aby správní orgán v případě, že prekluzivní lhůta ke dni podání žaloby ještě neuběhla, mohl po zrušení svého rozhodnutí odstranit vytýkané vady a znovu vyměřit daň či uložit trest tam, kde je pro to hmotněprávní důvod. Po dobu řízení před soudem nemůže správní orgán ve věci činit žádné úkony (ani kdyby si třeba v průběhu soudního řízení uvědomil své pochybení), neboť řízení již bylo pravomocně skončeno, a musí vyčkávat ukončení soudního řízení, na jehož délku nemá žádný vliv; stavění lhůt je tak jediným logickým řešením.

Situace nyní projednávaná je specifická. Soud nepochybuje o tom, že tu již od prvních úkonů celního úřadu v červenci 2002 jde o jeden celní dluh, resp. jeden soubor celních dluhů, a tedy o totožnou věc; proto je na místě počítat běh prekluzivní lhůty od konce roku 2002 do podání první žaloby proti rozhodnutí ve věci odvolání proti platebnímu výměru ze dne 16. října 2003 (k tomu došlo 15. června 2004). Podle žalobce je vyloučeno, aby řízení před soudem, která se týkala původních platebních výměrů a odvolání proti nim, jakkoli stavěla lhůtu pro vyměření celního dluhu, protože koneckonců šlo jen o mrtvou větev, jejíž vyústění nemělo a nemá žádný význam pro nové hmotněprávní závěry celních orgánů vtělené do platebního výměru a do rozhodnutí o odvolání z února a července 2009. S tím však soud nesouhlasí. Do doby, než městský soud autoritativně vyslovil, že akty, které zneplatnily pravomocné zrušení platebních výměrů a umožnily jejich opětovné obživení, jsou nicotné a že neobstojí ani rozhodnutí, jimiž byla věcně projednána a zamítnuta odvolání proti neexistujícím platebním výměrům, totiž těmito vadným aktům celních orgánů svědčila presumpce správnosti (resp. nikoli nicotným rozhodnutím, ale i ony se celním orgánům zjevně jevily jako existující a správné), a celní orgány z toho důvodně vycházely. Věcně šlo od roku 2002 až do roku 2009 v činnosti celních orgánů stále o totéž, tj. o celní dluh žalobce, který v souvislosti s dovozem pohonných hmot společnosti Bena, a. s., v letech 1996–2002 vystupoval jednak jako deklarant – ukladatel zboží, jednak jako skladovatel – provozovatel veřejného celního skladu.

Je ovšem pravda, že první platební výměry ze 16. října 2003 byly krátce po svém vydání zrušeny, a následné odvolací řízení tedy bylo „bezobsažné“, stejně jako navazující soudní řízení. V těchto řízeních se neřešila a řešit nemohla věc samotná; nakonec šlo jen o to, jak formálně správně ukončit odvolací řízení, které nemá a nikdy nemělo svůj předmět. Stejně jako se ale žalobce nemůže dovolávat překážky litispendence, protože v oné původní větvi řízení se nerozhodovalo o věci samé, nelze přijmout argumentaci žalovaného, podle níž mu probíhající soudní řízení, které se týkalo oné původní větve, bránilo až do 13. prosince 2007 v tom, aby pokračoval v řízení vedoucím k vydání nových platebních výměrů.

Není zřejmé, proč podle žalovaného nemohly celní orgány konat dříve, než městský soud dne 13. prosince 2007 opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného a tentokrát mu již po korekci ze strany NSS neuložil, aby v řízení o odvolání proti neexistujícímu platebnímu výměru zjišťoval skutkový stav. Už od prvních rozsudků NSS (rozsudky ve věcech 7 Afs 105/2006 a 7 Afs 123/2006 ze dne 19. července 2007, které nabyly právní moci dne 17. září 2007 a 19. září 2007) totiž bylo zřejmé, že vadná je jen právě tato úvaha městského soudu; naopak NSS potvrdil správný závěr městského soudu, podle nějž žalovaný rozhodoval o odvoláních proti neexistujícím výměrům. Bez znalosti správního spisu by se tedy jako datum, kdy lhůta po proběhlém soudním řízení opět začala běžet, nabízelo místo 13. prosince 2007 datum 17. září 2007. (Připomeňme, že od 31. prosince 2002 do 15. června 2004, s připočtením deseti dnů před podáním kasační stížnosti, uběhlo 1,5 roku; od 17. září 2007 do 1. července 2009, kdy žalovaný rozhodl o odvolání, by uběhlo 21,5 měsíce, tedy úhrnem 3 roky a 3,5 měsíce.)

Pro úplnost soud dodává, že tu nejde o standardní situaci, v níž by soud prvního stupně správně zrušil napadené rozhodnutí, ale z nesprávných důvodů, resp. s nesprávným závazným právním

názorem; NSS by poté zrušil tento rozsudek – ačkoli s jeho výrokem by se ztotožnil; a soud prvního stupně by poté opětovně zrušil napadené rozhodnutí již ze správných důvodů. Okamžikem právní moci rozsudku NSS by totiž zrušené správní rozhodnutí ožilo, věc by tedy ve správním řízení byla pravomocně skončena a správní orgán by ve věci nemohl provádět žádné úkony, i když by mu již z rozsudku NSS bylo zřejmé, co má ve věci konat, a bylo by jasné, že soud prvního stupně jen zopakuje totéž. V této věci však celní orgány nemusely vyčkávat v pořadí druhého rušícího rozsudku soudu prvního stupně, aby mohly věc zdárně dovést k vydání nových platebních výměrů: dále totiž zjišťovaly skutkový stav nezávisle na procesním osudu této mrtvé odnože (odvolacího) řízení, neboť se procesně vrátily (v důsledku zrušení prvních platebních výměrů postupem podle § 322a celního zákona) do okamžiku před vydáním platebních výměrů, tj. do řízení na prvním stupni. Existence rozhodnutí o odvolání ze dne 29. dubna 2004 a běžící soudní řízení o nich tak pro ně byla jen dočasnou procesní komplikací, nikoli hmotněprávní překážkou pro další řízení a rozhodnutí ve věci.

Ve skutečnosti ovšem nelze spojovat konec stavění prekluzivní lhůty s datem 17. září 2007, nýbrž s datem dřívějším. Správní spis potvrzuje právě provedenou úvahu soudu: celní orgány nečekaly (neboť čekat nemusely) nejen na vydání druhých rozsudků městského soudu (s právní mocí 13. prosince 2007; k označování rozsudků jako „prvních“ a „druhých“ viz výše bod 3) a na vydání prvních rozsudků NSS (s právní mocí 17. září 2007), ale zřejmě již v reakci na vydání prvních rozsudků městského soudu (v období 8. prosince 2005 – 31. března 2006) a rovněž rozsudků městského soudu ve věcech sp. zn. 10 Ca 80–85/2005 vydaných v červenci až září 2006 (které vyslovily nicotnost rozhodnutí celního úřadu ze dne 29. dubna 2004, jimiž se platební výměry ze dne 16. října 2003 neruší) začaly ve věci konat.

Pořadač č. 3 *Přílohy A (Celní dohled)* se týká období 15. února 2006 – 6. března 2007; obsahuje především zprávy, žádosti, úřední záznamy, tj. úkony činěné bez součinnosti se žalobcem. Již 9. března 2006 a znovu 8. června 2006 sdělil žalovaný žalobci, že jeho odvolání proti platebním výměrům ze dne 16. října 2003 směřovala proti pravomocně zrušeným rozhodnutím, a proto v dalším řízení bude věc vrácena zpět celnímu úřadu. Dne 17. října 2006 (viz *Podklady pro rozhodnutí*, pořadač č. 20) již celní úřad předvolal žalobce k ústnímu jednání a vyzval jej k předložení listin a dokladů prokazujících jeho tvrzení. Totožné předvolání je ze dne 23. listopadu 2006; ústní jednání nakonec proběhlo 12. prosince 2006 (viz *Podklady pro rozhodnutí*, pořadač č. 21).

Není tak pravda, že by se prekluzivní lhůta stavěla až do 13. prosince 2007 a že by celní orgány až do tohoto data nemohly konat. Opětovný běh lhůty je třeba počítat (odhlédneme-li od „interních“ úkonů celního dohledu) nejpozději od data 12. prosince 2006, kdy celní úřad v součinnosti se žalobcem již nesporně zjišťoval skutkový stav, a pokračoval tak v řízení, které vyústilo vydáním platebních výměrů dne 19. února 2009. Od 12. prosince 2006 do 1. července 2009, kdy žalovaný rozhodl o odvolání, uběhlo více než 2,5 roku (30,5 měsíce); v součtu s dobou dosud uběhlou mezi 31. prosincem 2002 a 15. červnem 2004 činí celková doba, kterou celní orgány využily ke zjišťování skutkového stavu před pravomocným vyměřením celního dluhu, 4 roky.

6.4. Byla běžící lhůta opětovně přetržena v letech 2006–2008?

Žalovaný ve vyjádření k žalobě i při jednání u soudu uvedl, že běžící lhůta byla přetržena úkonem směřujícím k vyměření daně – ústním jednáním konaným dne 14. května 2008. V protokolu o tomto ústním jednání celní úřad odkázal na rozhodnutí ze dne 24. dubna 2008, kterým byl žalobce předvolán na den 14. května 2008 k řízení podle celních předpisů se subsidiárním uplatněním norem zákona o správě daní a poplatků.

Soud dodává, že v době předcházející tomuto datu proběhlo ústní jednání se žalobcem již dne 12. prosince 2006; v době následující pak proběhlo další jednání dne 24. června 2008. Je však třeba zdůraznit, že veškeré úkony od roku 2006 probíhaly v rámci celního dohledu, který si celní orgány

zvolily jako nejvhodnější institut ke zjištění skutkového stavu (viz výše body 5 a 6.2). Ačkoli soud uvedl (viz výše bod 6.2), že úkon, který je způsobilý přetrhnout běh lhůty k vyměření celního dluhu, musí především splňovat materiální požadavky, a není tolik podstatné, jak je formálně označen, vyvstává tu další otázka – totiž zda lze celní dluh vyměřit pouze na základě volně navazujících úkonů celního dohledu, místních šetření či ústních jednání. Kdyby tomu tak bylo, znamenalo by to, že každý takový jednotlivý úkon by přetrhl běžící lhůtu a založil běh lhůty nové; to by bylo možno opakovat až do doby, kdy by byla vyčerpána maximální desetiletá lhůta pro vyměření celního dluhu podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní. S tím se však soud nemůže ztotožnit.

6.5. Celní dluh, který vznikl odnětím zboží celnímu dohledu, by zásadně měl být vyměřen na základě výsledků následné kontroly

Celní orgány připouštějí, že neměla být provedena daňová kontrola, zároveň však nesouhlasí s tím, že místo toho měly provést kontrolu následnou podle § 127 celního zákona (jak to žádal městský soud ve svých rozsudcích ve věcech 10 Ca 80–85/2005).

Podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 1/2002 Sb. k 1. červenci 2002, se měl „v *ostatních věcech*“ užít zákon o správě daní a poplatků jen v případě, že sám celní zákon nebo zvláštní zákon nestanovil jinak. Ze srovnání institutů daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a následné kontroly podle § 127 celního zákona je zřejmá jejich výrazná podobnost, ba co víc, v případě následné kontroly jde o období daňové kontroly pro účely celního řízení; inspirace úpravou daňové kontroly (obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků již od počátku jeho platnosti) je zřejmá.

Před 1. červencem 2002 měla následná kontrola poměrně omezené možnosti použití; sloužila pouze k tomu, aby se celní orgány přesvědčily o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení. Důvodová zpráva k zákonu č. 1/2002 Sb., účinnému k 1. červenci 2002, však zdůraznila, že napříště budou moci celní orgány ověřovat i ty doklady, „*které se nevztahují ke konkrétnímu celnímu prohlášení, avšak mohou obsahovat údaje dokladující protiprávní jednání*“.

Celní orgány ve svých rozhodnutích vysvětlovaly, proč nebylo možné použít následnou kontrolu; soud však toto vysvětlení nepovažuje za uspokojivé.

Podle § 127 odst. 1 celního zákona, ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 1/2002 Sb., jsou celní orgány oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 8) zdůraznil účel následné kontroly vyjádřený v první větě citovaného ustanovení a poukázal na to, že prostřednictvím následné kontroly nemohl zjišťovat skutečný obsah celních prohlášení navrhujeících propuštění zboží do režimu uskladňování ve veřejném celním skladu ani správnost vyměřeného cla, které se v tomto podmíněně osvobozeném režimu nevyměřuje. Podle soudu však celní orgány měly postupovat především podle věty druhé citovaného ustanovení, která umožňuje ověřovat i pravdivost údajů vztahujících se k obchodním operacím se zbožím, které bylo propuštěno do navrženého celního režimu. Podmínkou pro tento postup přitom není jakékoli zjištění o nesprávnosti (neúplnosti) údajů uvedených v celním prohlášení či o nesprávnosti vyměřeného cla. Nelze tedy přisvědčit žalovanému v tom, že následná kontrola z povahy věci nemůže postihnout zboží, které bylo propuštěno do režimu s podmíněným osvobozením od cla.

Podobně široce je formulován i § 127 odst. 3 celního zákona: *Následná kontrola se provádí kontrolou obchodních a účetních dokladů a dalších písemností vztahujících se k údajům uvedeným*

v příslušném celním prohlášení nebo k údajům, které souvisejí s příslušnými obchodními operacemi s tímto zbožím. Lze tedy kontrolovat nejen doklady přímo se vztahující k celnímu prohlášení, ale jakékoli doklady a písemnosti, které se týkají následných obchodních operací se zbožím. V § 127 odst. 6 celní zákon přímo počítá s možností, že při následné kontrole mohou celní orgány zjistit, že kontrolované zboží uniklo celnímu dohledu. V § 127 odst. 13 celní zákon předvídá, že výsledkem kontrolního zjištění bude třeba i skutečnost odůvodňující dodatečné vyměření celního dluhu; v takovém případě může být součástí kontrolního protokolu i dodatečný platební výměr.

Naproti tomu celní dohled je sice institutem komplexním a umožňujícím důkladné zjišťování skutkového stavu (§ 48 odst. 2 celního zákona: *Při celním dohledu se zjišťuje druh, množství a jiné skutečnosti o zboží potřebné k posouzení, zda se dovoz, vývoz nebo tranzit zboží uskutečňuje nebo uskutečnil v souladu s celními předpisy.*), ale nic nenásvědčuje tomu, že by jej zákonodárce zamýšlel jako postup vedoucí k vyměření celního dluhu. Jde spíše o široce pojatou operativní činnost, která v sobě kombinuje postupy známé v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků jako místní šetření (§ 15), součinnost třetích osob (§ 34) a vyhledávací činnost (§ 36). Při této činnosti může správce daně zjistit, že zboží bylo odňato celnímu dohledu, aniž byl zaplacen celní dluh; toto zjištění však nemůže bezprostředně vést k vyměření celního dluhu, nýbrž k zahájení následné kontroly, po jejímž provedení teprve může být vydán platební výměr (stejně jako je před dodatečným vyměření daně v daňovém řízení nutné provést daňovou kontrolu).

Podobnost daňové kontroly a následné kontroly zdůrazňuje ve svých rozsudcích i NSS – viz rozsudek publikovaný pod č. 1059/2007 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 28. ledna 2008, č. j. 8 Afs 86/2006-69, z nějž je vhodné citovat:

(...) Pokud jde o možné následky těchto kontrol (pozn.: tj. kontroly daňové a kontroly následné) pro kontrolované osoby, je zde opět shoda. Obě totiž mohou vyústit v doměření určitých plateb (celního dluhu či daňového nedoplatku, případně penále). Jak správně městský soud uvádí, judikatura správních soudů je jednotná v tom, že se zahájení daňové kontroly považuje za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (...). S ohledem na shodný popis úkonu podle § 47 odst. 2 daňového řádu (...) a § 268 odst. 2 (pozn.: správně § 268 odst. 3) celního zákona (...) a na blízkost až shodu v institutech obou kontrol nevidí Nejvyšší správní soud žádný důvod, proč přiměřeně neaplikovat názory správních soudů týkající se daňové kontroly i na následnou celní kontrolu a nepovažovat následnou celní kontrolu za úkon podle § 268 odst. 2 (pozn.: správně § 268 odst. 3) celního zákona. (Pozn.: městskému soudu je znám rozsudek NSS ze dne 9. června 2010, č. j. 7 Afs 40/2010-76, podle nějž se tříletá prekluzivní lhůta nepřetrhává v důsledku následné kontroly; tento názor ale NSS vyslovil ale jen ve vztahu k čl. 221 odst. 3 celního kodexu, tedy k úpravě účinné až po 1. květnu 2004.)

Stejně tak NSS setrvale judikuje i v tom smyslu, že dodatečnému vyměření daně musí předcházet daňová kontrola, nikoli jen místní šetření a vyhledávací činnost, neboť tyto postupy nezajišťují daňovému subjektu procesní práva, která mu náležejí (srov. rozsudky publikované pod č. 937/2006 a č. 938/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 28. února 2008, č. j. 5 Afs 168/2006-54, a rozsudek ze dne 8. dubna 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64).

6.6. Z materiálního hlediska jsou úkony celního úřadu prováděné od roku 2006 v rámci celního dohledu v součinnosti s žalobcem rovnocenné dílčím úkonům v rámci daňové či následné kontroly

Soud si je vědom toho, že celní úřad při provádění jednotlivých úkonů „v řízení vedeném podle celních předpisů se subsidiárním užitím daňového řádu“ důsledně poučoval žalobce o tom, že mu náležejí různá procesní práva podle zákona o správě daní a poplatků, mj. též právo „předkládat důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici“ a „vyjádřit se k výsledkům, případně ke způsobu zjištění a navrhnout doplnění dokazování“; obsahově tato práva odpovídají § 16 odst. 4 písm. c) a f) zákona o správě daní a poplatků [ačkoli celní úřad sám přiřadil tato práva jen k § 16 odst. 4 písm. c); možná proto, že

v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků se píše o právu „*vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění*“]. Soud proto zvažoval, zda by „řízení vedené podle celních předpisů“ (které ovšem nebylo následnou kontrolou podle § 127 celního zákona), k němuž se celní úřad definitivně přiklonil v roce 2006 a které se v podstatě skládalo z úkonů celního dohledu a pro účely jednání se žalobcem bylo doplněno o některá procesní práva, standardně náležející subjektům daňové (následné) kontroly, rovněž nemohlo být podkladem pro vyměření celního dluhu.

Při ústních jednáních ve dnech 12. prosince 2006, 14. května 2008 a 24. června 2008 bylo žalobci vždy sděleno, co je předmětem jednání, a žalobce byl poučen o svých právech (např. o právu podávat návrhy a námítky proti obsahu protokolu a návrhy na doplnění protokolu; dále o právu předkládat důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, vyjádřit se k výsledkům, případně ke způsobu zjištění, a navrhnout doplnění dokazování). Při jednáních se žalobce na výzvu celního úřadu vyjadřoval ke skutkovým okolnostem věci; celní úřad zase reagoval na žalobcovy námítky (zejména k překážce věci rozhodnuté, k typu řízení, které je vedeno, a k jeho předmětu) a předal žalobci (k případnému pozdějšímu vyjádření) souhrn svých zjištění o osudu zboží společnosti Bena, a. s., umístěného v produktovodní síti v rozhodném období a zejména o množství zboží, které bylo žalobci odňato z veřejného celního skladu. Žalobci tedy byla při jednáních poskytnuta prakticky stejná práva, jaká by měl při ústních jednáních v rámci daňové kontroly (§ 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) nebo následné kontroly (§ 127 odst. 9 – resp. od 1. května 2004 odst. 10 – celního zákona).

Celní úřad se v roce 2006 nacházel v situaci, v níž předchozí platební výměry byly definitivně zrušeny, daňová kontrola, z níž vzešly, byla označena za nesprávný postup a následnou kontrolu již nebylo možné provést (podle § 127 odst. 4 celního zákona lze následnou kontrolu provést ve lhůtě tří let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost zaplatit clo nebo daň). Zvolil tedy řešení sice nestandardní, ale podle názoru soudu udržitelné: nadále zjišťoval skutkový stav úkony celního dohledu, ale do probíhajícího celního dohledu (při němž ve smyslu zákonné úpravy nesvědčí osobám, vůči nimž je vykonáván dohled, žádná procesní práva) vložil ústní jednání, při nichž informoval žalobce o dosavadních zjištěních, umožňoval mu vznášet námítky a návrhy na doplnění dokazování, a k těmto námitkám a důkazním návrhům posléze zaujímal stanovisko. Žalobce tedy nebyl na svých procesních právech nijak zkrácen – dostalo se mu fakticky stejného procesního zacházení, jaké by mu náleželo při ústních jednáních v rámci daňové kontroly nebo následné kontroly, kdyby (nadále) probíhala. Skutková zjištění získaná tímto postupem tedy mohla být podkladem pro navazující platební výměr.

Soud přistoupil k takto benevolentnímu výkladu po zvážení všech okolností případu. I v této věci je třeba trvat na tom, že vyměřit daň (celní dluh) v zásadě není možné jen na základě volně navazujících úkonů celního dohledu, místních šetření či ústních jednání. Soud však považuje za podstatné, že v této věci proběhla i daňová kontrola, v jejímž průběhu se žalobci dostalo komplexní informace o tom, jaké skutkové okolnosti a z jakého důvodu celní úřad zkoumá (dovoz pohonných hmot do ČR společností BENA, a. s., v letech 1996–2002, a podezření z odnětí tohoto zboží celnímu dohledu), a dostalo se mu také potřebných procesních práv. Ačkoliv celní orgány v novém řízení převážně nepřihlížely ke zjištěním získaným v jejím průběhu, přesto je braly v úvahu tam, kde prospívaly žalobci; to, že ve věci proběhla daňová kontrola, tedy nelze popřít. Soud si je vědom toho, že v soudních řízeních týkajících se prvních platebních výměrů bylo celním orgánům vytknuto, že vůbec prováděly daňovou kontrolu, neboť měly provést kontrolu následnou. S tímto závěrem soud souhlasí, ale zároveň hodnotí věc materiálně a zdůrazňuje, že celní úřad po prvotních zjištěních z července 2002 správně zahájil komplexní a pro účastníka „nejvýhodnější“ (tj. na účastnická práva nejbohatší) proces zjišťování skutkových okolností, který jej dovedl k vyměření celního dluhu, pouze jej nesprávně pojal jako daňovou kontrolu a postupoval podle zákona o správě daní a poplatků, ač správně měl vést následnou kontrolu podle celního zákona. Z materiálního hlediska jsou však oba tyto postupy rovnocenné.

To, že celní úřad při ústních jednáních ve dnech 12. prosince 2006, 14. května 2008 a 24. června 2008 poskytoval žalobci procesní práva, seznamoval jej se svými skutkovými zjištěními a vyzýval jej k uplatnění vlastních tvrzení či důkazních návrhů, však ještě neznamená, že tyto úkony byly způsobilé přetrhnout běžící lhůtu a založit běh lhůty nové od konce roku 2006, resp. 2008.

6.7. Úkony celního dohledu, resp. „postupy podle celního zákona“, kterými celní úřad doplňoval zjištění z prvního kola řízení, nemohou přetrhnout lhůtu k vyměření celního dluhu, i když při nich úřad poskytoval žalobci procesní práva obdobná právům při daňové (následné) kontrole

Soud se výše (viz bod 6.2) zabýval různými druhy úkonů, které způsobují přetržení tříleté lhůty pro vyměření a zakládají běh lhůty nové; zdůraznil přitom, že tyto úkony nelze posuzovat izolovaně, ale také v závislosti na tom, v jaké fázi řízení je správní orgán činí. Místní šetření jako první úkon ve věci je nepochybně úkonem přetrhujícím lhůtu pro vyměření; stejně tak jím je zahájení navazující daňové kontroly. Oba tyto typy úkonů, z nichž jeden slouží pro úvodní informaci a druhý pro následné komplexní zjišťování, mají v řízení na prvním stupni své místo. Místní šetření také může být dílčím úkonem v rámci daňové kontroly; v takovém případě lhůtu nepřetrhuje, protože vliv na běh lhůty k vyměření má pouze zahájení daňové kontroly, nikoli dílčí úkony v ní prováděné.

Z judikatury také plyne, že místní šetření či ústní jednání jako dílčí procesní úkon může přetrhnout běžící lhůtu k vyměření, pokud jej v rámci doplňování výsledků dokazování provádí odvolací orgán. Místní šetření prováděné odvolacím orgánem může spočívat v ojedinělém úkonu, či se může skládat z více úkonů a jeho výsledek může být podchycen v jednom či více protokolech; nemůže však jím být nahrazována daňová kontrola tam, kde se rozsah zjišťování z jeho mezí vymyká (viz č. 2026/2010 Sb. NSS; ke konkrétním dílčím úkonům v odvolacím řízení viz také rozsudek NSS ze dne 29. srpna 2007, č. j. 8 Afs 19/2006-72, a ze dne 30. dubna 2008, č. j. 1 Afs 81/2007-73).

Od těchto dílčích úkonů je pak třeba rozlišovat komplexní procesní postupy typu daňové kontroly či následné kontroly, na jejichž závěru má zásadně stát vyměření daně či celního dluhu. Tyto postupy jsou v zákoně upraveny mj. i proto, aby daňovému subjektu či celnímu dlužníku bylo od počátku zřejmé, jaká jsou jeho vlastní oprávnění, kam až sahá oprávnění daňového či celního orgánu a že vše se bude odehrávat v předem známém procesním rámci. Soud výše připustil, že navzdory existenci těchto speciálních institutů se celní úřad v projednávané věci (v níž ale už dříve proběhla i daňová kontrola) mohl dobrat vyměření celního dluhu i jiným procesním postupem podle vlastní volby, vycházejícím z celního zákona „jako celku“ a doplněným o procesní práva celního dlužníka obdobná procesním právům kontrolovaného subjektu. Nelze však přijmout závěr, že tento specifický procesní postup či dílčí úkony provedené v jeho rámci mohly přetrhnout běžící lhůtu k vyměření celního dluhu a založit běh lhůty nové.

Jak už soud v tomto rozsudku několikrát zdůraznil, úkonem, který přetrhuje běžící lhůtu a zakládá běh lhůty nové, je pouze zahájení daňové kontroly; dílčí úkony provedené v jejím rámci už nemají na běh lhůty vliv (srov. č. 634/2005 Sb. NSS). Stejně tak je třeba nahlížet i na následnou kontrolu v její úpravě do 30. dubna 2004 (srov. rozsudek NSS ze dne 28. ledna 2008, č. j. 8 Afs 86/2006-69); založit běh nové lhůty by mohlo jen její zahájení, nikoli dílčí úkony v ní (jako například ústní jednání, při kterém by byl účastník dotazován na určité skutečnosti nebo by byl seznámen s dosavadními zjištěními). Je věcí správního orgánu, aby v rámci takového komplexního postupu (který mu poskytuje nejširší oprávnění, a účastníkovi zároveň dává nejvíce procesních práv) důsledně zjišťoval veškeré okolnosti skutkového stavu, obstaral si potřebné listiny, vyslechl svědky atd. – tak, aby jeho zjištění před skončením daňové (následné) kontroly byla pokud možno úplná a žádné skutkové děje nebyly opomenuty. Tato svá komplexní zjištění pak správní orgán

zahrne do zprávy o daňové kontrole (v případě následné kontroly do kontrolního protokolu) a pak již bezprostředně následuje vyměření daně či celního dluhu.

Správní orgán prvního stupně tak už po skončení daňové (následné) kontroly obvykle nemá možnost doplňovat svá zjištění dílčími úkony (místními šetřeními, ústními jednáními), resp. taková situace se vymyká z logiky právní úpravy (která předpokládá, že správní orgán při daňové či následné kontrole vyčerpá veškerá svá procesní oprávnění a zjistí vše, co zjistit lze) a v praxi zpravidla nebude nastávat. Nelze tedy pomýšlet na to, že by takové dílčí úkony správního orgánu prvního stupně prováděné po skončení daňové kontroly či následné kontroly mohly přetrvávat lhůtu k vyměření daně: s takovými úkony zkrátka právní úprava nepočítá. Naproti tomu se připouští, že dílčí úkony odvolacího orgánu lhůtu přetrvnout mohou: je ale právě podstatné, aby šlo o úkony dílčí a o orgán odvolací a obě tyto okolnosti byly splněny současně. Je běžné, že v odvolacím řízení vyvstane potřeba nově zjistit určitou dílčí skutečnost (obstarat listinu, vyslechnout svědka), a to zejména na základě odvolání, v němž účastník namítá neúplně zjištěný skutkový stav nebo v němž vznáší nový důkazní návrh. Pro odvolací orgán je odvolací řízení „první příležitostí“, jak zjistit či doplnit skutkový stav; je tedy namístě, aby úkon, který v tomto směru učiní, přetrvával běžící lhůtu k vyměření daně. Stále však musí jít o úkon dílčí, který jen doplňuje a zásadně nezpochybňuje zjištění učiněná při daňové či následné kontrole.

Úkony celního úřadu ze dne 12. prosince 2006, 14. května 2008 a 24. června 2008 nesplňují ani jedno z těchto kritérií. Neprovedl je odvolací orgán, nýbrž ten stejný orgán prvního stupně, který v letech 2002–2003 prováděl v téže věci daňovou kontrolu, jejíž výsledky (platební výměry ze dne 16. října 2003) si ovšem vzápětí sám zrušil. Rovněž tak tyto úkony nebyly úkony dílčími, jimiž by správní orgán pouze doplňoval v zásadě správná a komplexní zjištění vzešlá z dříve provedené daňové kontroly: naopak celní úřad od roku 2006 (a zřejmě již od roku 2002, neboť již tehdy prováděl souběžně s probíhající daňovou kontrolou i úkony celního dohledu) zjišťoval skutkový stav komplexně, tj. přistoupil k věci „ponovu“. V novém řízení se přitom vymezil vůči daňové kontrole jako takové (tj. že vůbec neměla proběhnout), vůči jejím výsledkům a vůči svému vlastnímu koncepčnímu přístupu v letech 2002–2003, který považoval za nesprávný. Celní úřad v platebním výměru ze dne 19. února 2009 (str. 87) připustil, že v původním řízení pochybil, neboť neuplatnil veškeré důkazní prostředky, které měl k dispozici. Odvolací orgán pak uvedl (str. 6–7 napadeného rozhodnutí), že celní úřad se v řízení před vydáním prvních platebních výměrů (16. října 2003) soustředil na zahraniční zboží, které bylo propuštěno do režimu uskladňování ve VCS. Tím pochybil, neboť skutkový stav věci byl takto zjištěn pouze formálně a nebylo možno vyvrátit žalobcovo tvrzení, že se zboží ještě někde v produktovodní síti nachází, ani jeho tvrzení, že zboží bylo odňato již před umístěním do VCS, tedy když se nacházelo v režimu tranzitu. Dále odvolací orgán uvedl (str. 11 napadeného rozhodnutí), že celní úřad se nedůslednou kontrolou jednotných celních prohlášení nechal vmanévrovat do situace, která od počátku byla zastřeným stavem formálně právním, a v důsledku toho nezjistil, že chybějící zboží převážně do veřejného celního skladu nebylo vůbec uskladněno.

Celní úřad tedy po „neúspěšné“ daňové kontrole (neúspěšné nejen proto, že šlo o nesprávně zvolený institut z hlediska formálně procesního, ale hlavně v tom smyslu, že při ní celní úřad řádně nezjistil skutkový stav) přistoupil k věci zcela nově, a to jak z hlediska formálně procesního (nově postupoval již jen podle celního zákona – konal celní dohled – a zákon o správě daní a poplatků používal jen subsidiárně – používal některé dílčí procesní instituty a přiznával žalobci procesní práva stejná, jako má subjekt daňové kontroly), tak především z hlediska obsahového. Oproti daňové kontrole si celní úřad nově a jinak vymezil, co a jak bude zjišťovat, neboť „v prvním kole“ nepostupoval důsledně a nevyužil všechny shromážděné důkazní prostředky, a nepodařilo se mu tedy zjistit všechny důležité skutečnosti. Nešlo tedy o výše popsany případ „místního šetření v odvolacím řízení“, při němž by bylo třeba jen doplnit dílčí skutkové zjištění, ale o nový komplexní postup, který měl celnímu úřadu posloužit k tomu, aby „znovu a lépe“ zjistil veškeré rozhodné okolnosti skutkového stavu.

Sám celní úřad a žalovaný přiznávají, že celní úřad před vydáním prvních platebních výměrů nepostupoval důsledně, nezhodnotil všechny shromážděné důkazní prostředky a nechal se vmanévrovat do hodnocení zastřeného formálně právního vztahu. Takto nedůsledný postup celního úřadu však nemůže jít k tíži účastníka, tj. není možné, aby v neprospěch žalobce bylo celé původní řízení vedené pod hlavičkou daňové kontroly a daňového řízení (od 8. srpna 2002 do vydání rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům dne 29. dubna 2004) jaksi „zapomenuto“ a aby celním orgánům začala běžet od prvního ústního jednání v roce 2006 nová tříletá lhůta jen proto, že teprve po vydání prvních platebních výměrů si uvědomily, že vycházely ze zastřených úkonů, a že jejich původní zjištění tedy nemohou obstát.

Soud považuje za vhodné poukázat na tomto místě na rozsudek NSS ze dne 13. června 2013, č. j. 9 Afs 90/2012-27. Ačkoli v něm NSS řešil odlišnou procesní situaci (daň byla vyměřena jen na základě místního šetření, soud rozhodnutí zrušil, odvolací orgán zrušil platební výměr a správce daně pak před dalším vyměřením provedl daňovou kontrolu; ta se ovšem týkala skutkových okolností, které nevznikly nově, ale naopak byly předmětem zkoumání již v předchozím daňovém řízení), dopadají závěry v něm uvedené i na projednávanou věc:

„Daňová kontrola (...) se týkala výhradně skutečností, které již byly správci daně známy a které měly být primárně vyhodnoceny v rámci předcházejícího daňového řízení. Pokud se tak nestalo (...), nemůže být zahájení daňové kontroly vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností, aniž by zde byly nějaké nové skutečnosti, které by odůvodňovaly oprávnění znovu daňovou povinnost za uvedené období prověřit, úkonem způsobilým přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založit lhůtu novou. Při opačném výkladu by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správní orgány postupovaly v daňovém řízení procesně nesprávným způsobem, což by v konečném důsledku znamenalo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu.“

Soud tu pomíjí nyní již nesporný právní výklad, podle něž v daňovém řízení nemůže odvolací orgán zrušit platební výměr a vrátit věc k dalšímu řízení (srov. č. 1865/2009 Sb. NSS). Z citovaného rozsudku je zřejmé, že „dodatečně provedená“ daňová kontrola, která byla zahájena k prověření skutečností nikoli nových, ale takových, které mohly a měly být kontrolovány již v původním řízení (a nikoli pouze zjišťovány při místním šetření), nemůže založit běh nové prekluzivní lhůty. Z rozsudku ale plyne i obecnější závěr – totiž že přetrhnout běžící lhůtu nemůže úkon, který sice vychází z pochybností o správnosti výše dříve vyměřené částky (daně/celního dluhu), směřuje ke zjištění skutkového stavu a je prováděn v součinnosti s účastníkem, ale který – lapidárně řečeno – měl a mohl být v řízení proveden již dříve. Nelze tedy zahájit „novou“ daňovou kontrolu či jiný procesní postup (např. „celní dohled obohacený o procesní práva standardně náležející subjektu daňové kontroly“) a založit tím běh nové prekluzivní lhůty, pokud mají být předmětem tohoto nového zkoumání stejné okolnosti, které již jednou zkoumány byly, ale napoprvé nebyly řádně zhodnoceny a v důsledku tohoto nesprávného zhodnocení nebyla vyměřena daň či celní dluh v zákonné výši.

Krom toho soud opakuje, že celní dohled ani jiný nepojmenovaný postup podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona nejsou, na rozdíl od daňové či následné kontroly, ohraničeny jasným začátkem a koncem. Nelze přehlédnout, že celní úřad nezačal provádět úkony celního dohledu či „úkony podle celního zákona, které byly v případě potřeby doplněny o různé instituty podle zákona o správě daní a poplatků“, až dne 14. května 2008 (toto ústní jednání se žalobcem označil žalovaný za první přetrhující úkon, navazující na opětovný rozběh tříleté lhůty od 13. prosince 2007, ve svém vyjádření k žalobě ze dne 14. dubna 2010), ani 12. prosince 2006 (toto ústní jednání se žalobcem označil žalovaný za úkon přetrhující běh prekluzivní lhůty při jednání dne 4. dubna 2014; soud podotýká, že toto tvrzení je logicky rozporné s tvrzením obsaženým ve vyjádření k žalobě – viz grafickou přílohu k vyjádření na č. l. 305 soudního spisu – podle něž se prekluzivní lhůta stavěla až do 13. prosince 2007, protože je pojmově vyloučeno, aby lhůta, která je stavěna, byla zároveň přetrhována), ale prováděl je již od roku 2002, jak o tom svědčí nejen správní spis, ale i samotná rozhodnutí celních orgánů. Podle str. 87 platebního výměru „[c]elní úřad především vzal v úvahu

úkony celními orgány již provedené v předchozím řízení, ale při vyměření vesměs neuplatněné, tj. úkony celního dohledu (příloha A, č. listu 1–2819 spisu)“. (Příloha A přitom začíná již úkony prováděnými v roce 2002.) Podle str. 9 napadeného rozhodnutí „[celní úřad] současně i souběžně s daňovou kontrolou prováděl (...) i celní dohled“; zároveň odvolací orgán na str. 8 svého rozhodnutí zdůraznil, že celní úřad vlastně prováděl celní dohled i v rámci postupu, který formálně nesprávně označil jako daňovou kontrolu: „Celní úřad (...) konstatoval, že byt' formálně ve vyměřovacím řízení prováděl daňovou kontrolu, materiálně, skutečně, sledoval osud zboží uniklého celnímu dohledu, a tudíž nesprávně použil procesního institutu daňové kontroly tam, kde skutečně prováděl úkony v rámci celního dohledu a namísto subsidiárního uplatnění pravidel daňové kontroly je užil pro svůj postup primárně. (...) Odvolací orgán tento názor aprobuje (...)“.

Žalovaný tvrdí, že při postupu, který zvolily celní orgány v této věci pro zjišťování skutkového stavu („úkony celního dohledu doplněné o soubor procesních práv obdobných právům kontrolovaného subjektu“) byla žalobci poskytnuta stejná práva, jako kdyby s ním probíhala daňová kontrola. Soud nepopírá, že žalobce mohl ve „druhém kole“ řízení od roku 2006 uplatňovat množství procesních práv stejně tak, jako kdyby kontrola nadále probíhala; proto také připustil (viz výše bod 6.6), že zjištění takto získaná mohla být podkladem pro platební výměr. (Soud znovu opakuje, že jde o výklad velmi benevolentní vůči celním orgánům: původní daňová kontrola totiž bezpochyby skončila. Soud však vzal v úvahu i poměrně „procesně nešťastné“ okolnosti prvního vyměřovacího řízení, totiž že celní úřad si zrušil platební výměr pro procesní pochybení, které spatřoval v tom, že žalobce nemohl reagovat na zprávu o daňové kontrole. Toto zrušení se později snažil negovat, což soudy označily za nezákonné; důsledkem jeho postupu bylo, že věc se ani meritorně nedostala do odvolacího řízení, kde by bylo za standardních okolností případně možné doplňovat skutková zjištění či obecněji zvážit další procesní možnosti typu obnovy řízení či opakované kontroly.)

Přesto ovšem nelze klást oba postupy – (daňovou) kontrolu a „obohacený“ celní dohled – naroveň. Součástí postavení kontrolovaného (daňového) subjektu je i jistota o tom, že lhůtu k vyměření daně přetrhuje pouze daňová kontrola jako celek, a že tedy dlužná částka musí být vyměřena nejpozději ve lhůtě tří let od konce roku, v němž byla daňová kontrola zahájena. Jakkoli soud s ohledem na specifické okolnosti této věci připustil vyměření celního dluhu i za méně standardních procesních okolností, nemůže jít jeho benevolence tak daleko, aby každému z dílčích ústních jednání se žalobcem (12. prosince 2006, 14. května 2008, 24. června 2008), která lze srovnat s dílčími ústními jednáními v rámci daňové (následné) kontroly, přiznal stejné účinky jako úkonu zahájení daňové (následné) kontroly. Kdyby totiž každý takový jednotlivý úkon celního dohledu, obohacený o procesní práva, mohl založit běh nové lhůty, znamenalo by to, že celní orgán by si mohl několikanásobně prodloužit lhůtu k vyměření (tím, že by vždy před koncem tříleté lhůty znovu předvolal účastníka k „ústnímu jednání v rámci celního dohledu, resp. v rámci postupu podle celního zákona“, a to by dělal až do uplynutí objektivní desetileté lhůty); zjednal by si tak mnohem výhodnější procesní postavení než v situaci, kdy by zahájil daňovou či následnou kontrolu a do tří let by musel vyměřit celní dluh.

Soud tedy shrnuje: v důsledku kvalifikovaného úkonu místního šetření dne 8. srpna 2002 začala běžet tříletá prekluzivní lhůta od konce roku 2002. Jakmile se po proběhlých soudních řízeních stalo zřejmým, že platební výměry byly zrušeny již před zahájením soudního řízení a že neobstojí ani rozhodnutí o odvolání proti nim, ocitl se celní úřad v situaci, kdy již ukončil daňovou kontrolu, a nemohl v ní tedy pokračovat, ani nemohl zahájit daňovou kontrolu novou. Stejně tak celní úřad nemohl zahájit ani následnou kontrolu, neboť lhůta k tomu již uplynula. Podle názoru soudu mohl celní úřad využít toho, že mu stále běží tříletá lhůta odvozená od kvalifikovaného úkonu v roce 2002 a že v této lhůtě proběhlo i komplexní zjišťování skutkového stavu v rámci daňové kontroly (byt' celní orgány vycházejí z jejích zjištění jen selektivně, ve prospěch žalobce), a mohl při respektování takto běžící lhůty navázat procesně plnohodnotnými úkony celního dohledu, při nichž by žalobci poskytl široká procesní práva srovnatelná s právy kontrolovaného subjektu. Žádný z těchto dílčích úkonů ovšem nemohl založit běh nové prekluzivní lhůty. Takové důsledky by

v řízení na prvním stupni poté, co již jednou proběhla daňová kontrola, mohlo teoreticky mít jen zahájení nové kontroly (daňové, následné), což zde ovšem nepřípadalo v úvahu.

Smyslem tříleté prekluzivní lhůty je dát právní jistotu dlužníkům (i takovým, kteří se dopouštějí protiprávního jednání) a vymezit správním orgánům čas, ve kterém mohou shromažďovat skutková zjištění. Může se stát, že věc je natolik složitá, že se správnímu orgánu ani přes veškeré úsilí nepodaří ve vymezeném čase zjistit vše potřebné; pro tyto případy však zákon nezná (resp. minimálně v rozhodné době neznal) výjimku. Celní úřad tedy shromažďoval skutková zjištění již od roku 2002, a k datu 15. června 2004 vyčerpal necelého 1,5 roku ze tříleté lhůty. I kdyby se navazující běh lhůty počítal až od 12. prosince 2006, tj. od prvního „celního“ ústního jednání se žalobcem (navzdory tomu, že již před tímto datem celní úřad prokazatelně zjišťoval skutkový stav úkony celního dohledu, ovšem nečinil tak v součinnosti se žalobcem – viz bod 6.3), skončil by běh tříleté lhůty v červnu 2008. Celní dluh byl přitom pravomocně vyměřen až v červenci 2009, tedy více než rok po uplynutí prekluzivní lhůty, a proto napadené rozhodnutí nemůže obstát.

7. Závěr

Soud si je vědom toho, že část celních dluhů vznikla (podle pojetí, jaké zastávaly celní orgány ve svých rozhodnutích, nikoli až později v soudním řízení) až po 1. červenci 2002; k tomuto datu byl také významně novelizován celní zákon, mj. v § 268 odst. 4 bylo nově stanoveno: „*Lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 (pozn.: tj. lhůty tři let od konce roku, v němž celní dluh vznikl nebo v němž byl dlužník zpraven o úkonu směřujícím k vyměření částky cla) neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.*“ V této věci však nebyl důvod pro to, aby se soud touto částí celních dluhů zabýval samostatně a případně hodnotil, zda by alespoň tato část dluhů nemohla (z hlediska běhu prekluzivní lhůty) obstát. Sám žalovaný totiž s ohledem na právní názory zastávané v průběhu celního řízení (podle nichž nebylo vyměření celních dluhů omezeno žádnou prekluzivní lhůtou) tuto část dluhů ve svém rozhodnutí nijak argumentačně nevychlenil a této otázce se samostatně nevěnoval. Pouze k vyměřovanému dluhu jako celku v obecné rovině podotkl (a navázal tak na tvrzení, že uplatnění tříleté lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní je v této věci nevhodné, viz str. 100 napadeného rozhodnutí), že vyváženost veřejného zájmu a ochrany subjektivních práv dobře ztělesňuje právě úprava § 268 odst. 4 celního zákona ve znění účinném od 1. července 2002 do 30. dubna 2004 a od 1. května 2004 také úprava čl. 221 odst. 4 celního kodexu (*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 zmíněné v odstavci 3.*) Rovněž uvedl, že výjimečné případy by měly být projednávány ve výjimečných lhůtách, a stejně jako NSS ve svém rozsudku č. 1837/2009 Sb. NSS analogicky pro vyměřování celního dluhu užil lhůtu ze zákona o soustavě daní, měly by být v těchto výjimečných případech užity lhůty stanovené trestními předpisy.

Žalovaný však přehlíží, že v rozsudku č. 1867/2009 Sb. NSS se Nejvyšší správní soud zabýval právě případem dlužníka, který byl za svůj trestný čin spáchaný v souvislosti s dovozem zboží odsouzen v trestním řízení. Protože však zboží bylo dovezeno a trestný čin byl spáchaný před datem 1. července 2002, nebylo na místě užít na tyto skutky a jejich následky úpravu celního zákona po tomto datu. Ostatně i při analogickém použití § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní vycházel NSS logicky z právní úpravy platné a účinné k okamžiku vzniku celního dluhu, nikoli k okamžiku pozdějšímu. Krom toho NSS opakovaně konstatoval, že je neudržitelný závěr, podle něž by bylo možno vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, byť by i celní dluh vznikl v důsledku jednání, které je trestné (srov. č. 1867/2009 Sb. NSS a rozsudek NSS ze dne 19. června 2008, č. j. 9 Afs 211/2007-74). NSS také zdůraznil (viz rozsudek ze dne 22. března 2013, č. j. 2 Afs 54/2012-236), že ani § 268 odst. 4 celního zákona nedává celním orgánům možnost vyměřit celní dluh ve zcela neomezené lhůtě: je na vnitrostátním právním řádu každého členského státu, aby určil konkrétní maximální lhůtu pro vyměření (zde se NSS dovolal i judikatury Soudního dvora EU). Dále NSS uvedl konkrétní maximální lhůty, které jsou takto stanoveny v různých členských státech a také

v modernizovaném celním kodexu [nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, účinné od 24. června 2008]. K tomu zdejší soud připomíná, že české vnitrostátní předpisy ani v období 1. července 2002 – 30. dubna 2004, ani později takovou maximální lhůtu nestanovily.

To však jen pro úplnost. Soud opakuje, že žalovaný se celním dluhům vzniklým po 1. červenci 2002 ve svém rozhodnutí zvláště nevěnoval a nepřinesl konkrétní argumenty, pro něž by tyto dluhy měly být posuzovány odlišně od všech dluhů ostatních, a s nimiž by se tedy soud byl povinen vypořádat. Jeho úvahy o analogickém užití promlčecích lhůt pro trestné činy jsou velmi obecné a žalovaný je nevztahuje na určitou konkrétní skupinu celních dluhů, nýbrž jimi popírá analogické užití prekluzivní lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní v této věci vůbec. Konkrétněji pak žalovaný k této otázce argumentoval v řízení před soudem; to už se ale vymyká z mezí přezkumné činnosti soudu.

Žalobce s žalobou tedy uspěl; soud proto zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ačkoli soud dospěl k názoru, že celní dluh je prekludován, a že tedy již nebude možné jej znovu vyměřit, nepovažoval za potřebné rušit na návrh žalobce i samotný platební výměr. Rozhodl se tak zejména s ohledem na to, že v minulosti byly z důvodu prekluze celního dluhu rušeny platební výměry (spolu s rozhodnutími odvolacího orgánu) v související věci společnosti Bena, a. s.; to však zjevně přivodilo celním orgánům značné procesní komplikace v řadě probíhajících exekučních řízení a závažnost těchto komplikací uznal i Nejvyšší správní soud, neboť opakovaně k návrhu žalovaného přiznal jeho kasačním stížnostem proti příslušným rozsudkům městského soudu odkladný účinek. V praxi soudy často ruší i rozhodnutí prvního stupně právě tam, kde shledají prekluzi, a kde je tedy zřejmé, že další řízení ve věci již nebude moci proběhnout. Eventualita, při níž soud ruší i rozhodnutí vydané v prvním stupni, je však ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. právem soudu, nikoli jeho povinností, a soud v souladu se zásadou zdrženlivosti považoval v této věci za vhodnější svého práva nevyužít.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a žalovaný je tak povinen zaplatit mu náklady řízení o žalobě, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku (2000 Kč) a z odměny advokáta za šest úkonů právní služby – převzetí zastoupení, žaloba a replika ze dne 22. června 2010 (3 x 2100 Kč, viz přechodné ustanovení čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.), a podání ze dne 24. března 2014 a jednání u soudu delší než dvě hodiny (3 x 3100 Kč) podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Odměna za zastoupení tak činí (3 x 2100 + 3 x 3100 =) 15 600 Kč, k tomu je třeba připočíst náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu za šest úkonů právní služby ve výši (6 x 300 =) 1800 Kč, celkem tedy na odměně a paušálních výdajích náleží (15 600 + 1800 =) 17 400 Kč. Žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, a odměna se tak zvyšuje o částku 3654 Kč odpovídající dani, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů. Celkem tedy žalobci náleží (2000 + 17 400 + 3654 =) 23 054 Kč.

Osoba zúčastněná na řízení by měla právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti uložené soudem (§ 60 odst. 5 s. ř. s.); to ale v této věci nenastalo.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí,

proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Praze 4. dubna 2014

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková