



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem se sídlem Havlišova 15, 612 00 Brno, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 17, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 10. 8. 2011, 2804-201/2011-010100-21

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 18. 11. 2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2011, č. j. 2804-201/2011-010100-21, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Břeclav (dále jen správce daně) ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-200/2010-021100-021 (dále jen platební výměr). Tímto platebním výměrem byla správcem daně uložena žalobci povinnost odvést ze zboží – motorové nafty v množství 28.229 litrů na účet správce daně částku cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty v celkové výši 352.924,- Kč (dovozní clo–15.511,- Kč, spotřební daň–230.067,- Kč, daň z přidané hodnoty–107.346,- Kč).

[2] Žalobce se v těchto věcech domáhá vydání rozsudku, kterým by byla rozhodnutí žalovaného i jím předcházející rozhodnutí správce daně zrušena, věci byly vráceny

žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný byl zavázán k povinnosti uhradit náklady řízení, a to na účet právního zástupce žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[3] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce včas žaloby rozčleněné dle jednotlivých žalobních bodů.

- Námitka prekluze práva vyměřit daň (části II. žalob)

[4] Žalobce namítl, že žalovaný nesprávně aplikoval § 268 celního zákona. Ustanovení § 268 celního zákona pozbylo ke dni 30. 4. 2004 platnosti, neboť od tohoto okamžiku začalo v České republice platit nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“). Od 1. 5. 2004 tedy neměly procesní úkony, dle kterých mělo dojít k přetržení prekluzivní lhůty (ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona) hmotněprávní oporu k tomu, aby běh lhůty přetrhly. Pokud by tedy správce daně učinil úkon do 30. 4. 2004, měl by takový úkon účinky podle § 268 odst. 3 celního zákona, tj. prodloužil by prekluzivní lhůtu do 31. 12. 2007. Po 30. 4. 2004 ale již procesní úkony takové účinky mít nemohly. Vstupem do Evropské unie se platnost a přerušování prekluzivní lhůty měla odvozovat výhradně od celního kodexu. Na tom nic nemění ani hmotněprávní charakter § 268 celního zákona.

[5] Navíc postup, kterým by mohla být tříletá subjektivní prekluzivní lhůta neustále prodlužována, narušuje právní jistotu daňových subjektů. Je nezbytné, aby každé zahájené řízení bylo ukončeno v subjektivní prekluzivní lhůtě – tj. zde lhůtě tříleté. V případě žalobce trvala právní nejistota k okamžiku podání žalob již 7 let. Postup, při kterém je neustále prodlužována zákonná tříletá lhůta, aniž by bylo rozhodnuto o právech a povinnostech účastníka řízení, nemůže obstát nejen na poli jednoduchého práva, ale zvláště na poli práva ústavního. Dochází totiž k porušení práva na spravedlivý proces a na rovné postavení subjektů ve správním řízení.

[6] Úkony, které žalovaný považoval za úkony přetrhávající prekluzivní lhůtu, nebyly učiněny v řízeních o těchto daních. Aby mohl mít úkon účinky ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona (potažmo ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí být proveden v tom kterém individuálně určeném a zahájeném řízení. Dané úkony (ze dne 17. 12. 2004, 7. 1. 2005, 15. 11. 2006, 18. 12. 2006, 26. 10. 2009 a 19. 11. 2009) tedy nemohly přetrhnout lhůtu pro vyměření daně; navíc ani neměly kvalitu úkonů, které by byly s to přetrhnout běh lhůty.

- Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (části III. žalob)

[7] Žalobce dále namítl, že žalovaný se v odvolacím řízení nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v podaných odvoláních. Byl tak porušen § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, popř. dřívější § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[8] V bodě 5 podaných odvolání žalobce namítal podjatost správce daně, dokonce hraničící se zneužitím pravomoci úřední osoby. Tuto výtku však správce daně ani žalovaný nijak nereflektovali. Tím byl porušen též § 77 daňového řádu. Uvedené je o to závažnější, že řízení byla vedena bývalými kolegy žalobce z Celního úřadu Břeclav a podle přímých pokynů žalovaného.

[9] Žalovaný neuplatnil náhradu škody v probíhajícím trestním řízení a celní a daňová řízení zneužívá k tomu, aby minimalizoval svá vlastní pochybení, kdy daně nevybral od dovozce zboží. Postup správce daně je projevem libovůle, úmyslným účelovým zneužitím práva a vede k ekonomické a sociální likvidaci žalobce. Žalobce neměl s předmětnými dovozy zboží nic společného, není daňovým subjektem, tedy osobou povinnou platit DPH a spotřební daň, a současně není osobou, které vznikl celní dluh, a jež by měla povinnost uhradit dovozní clo. Za své nedbalostní jednání byl propuštěn ze služebního poměru, neprávem odsouzen a nyní mu místo evidentních viníků bylo vyměřeno clo, spotřební daň a DPH. Správní orgány tak při vydání napadených rozhodnutí postupovaly v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

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

- *Vnitřní rozpornost rozhodnutí (námitka III.A žaloby)*

[11] Podle žalobce je rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporné, jelikož pokud žalovaný na jedné straně zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně, které stanovuje množství nafty na 28.229 Kč a na druhé straně žalované rozhodnutí uvádí, že se jedná o daň stanovenou při dovozu 29.229 litrů motorové nafty, je žalované rozhodnutí vnitřně rozporné. Není tak postaveno najisto, zda byla daň stanovena žalobci ve správné výši.

- *Námítka vztahující se k rozhodnutí o vyměření DPH (části IV. žalob)*

[12] Žalobce uvedl, že nebyl a není osobou povinnou platit daň ve smyslu § 3 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vzniku jednotlivých celních dluhů.

[13] Poukázal-li žalovaný v této souvislosti na § 323 odst. 1 a § 240 odst. 3 celního zákona, pak měly správní orgány podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků [nyní § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] povinnost ve výrocích rozhodnutí uvést právě i celní zákon, což neučinily. Platební výměry i rozhodnutí žalovaného jsou pak pro absenci základních náležitostí dle ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků neplatné. Není-li z výroků rozhodnutí patrné, podle jakého právního předpisu bylo rozhodováno, je tím žalobci *de facto* znemožněno, aby proti aplikaci toho kterého ustanovení brojil relevantními odvolacími námitkami.

[14] Nelze souhlasit s názorem žalovaného, podle kterého aplikaci § 3 odst. 1 zákona o DPH vylučují § 42, § 43 odst. 2, 3 tohoto zákona a § 323 odst. 1 celního zákona. Na žalobce nelze vztáhnout výše uvedená ustanovení celního zákona, v takovém případě však § 3 odst. 1 zákona o DPH vylučuje, aby byl povinen hradit DPH.

- *Námitka vztahující se k rozhodnutí o vyměření spotřební daně (části V. žalob)*

[15] Obdobně jako v případě DPH, žalobce nebyl a není osobou povinnou platit spotřební daň ve smyslu § 3 a § 18 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vzniku jednotlivých celních dluhů. Pokud žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že dovozuje povinnost k úhradě spotřební daně na straně žalobce z aplikace celního zákona, tak měl tuto okolnost vyjádřit již správce daně ve výrocích rozhodnutí. To neučinil a žalovaný tento nedostatek neodstranil.

- Námitky vztahující se k porušení celního zákona (části VI. žalob)

[16] Dle žalobce celní orgány nesprávně aplikovaly § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Aby mohl být žalobce považován za dlužníka, musel by být dlužníkem ve smyslu § 238 odst. 3 celního zákona, což nebyl a není.

[17] Jak plyne z § 240 celního zákona, nejprve musí být postaveno najisto, kdo je původním daňovým dlužníkem, resp. dlužníkem, od něž je dlužnická solidarita dalších osob odvozována.

[18] Současně měl správce daně vyměřit daně vždy pouze jedním platebním výměrem všem solidárním dlužníkům. Byla by tak ošetřena práva solidárních dlužníků, kteří by v případě úhrady celého dluhu věděli, vůči komu požadovat regresivní náhradu.

[19] Žalobci též nelze přičítat, že byl ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona zúčastněn na nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu. S odkazem na § 240 odst. 1 celního zákona žalobce uvedl, že žádné celní prohlášení nepodal a neučinil ani žádný jiný právní úkon, na jehož základě by předmětné zboží neoprávněně získalo status českého zboží. Žalovaný jej nikdy nespecifikoval, neboť žádný takový úkon neexistuje.

- Námitky vztahující se ke zjišťování skutkového stavu (části VI., VII., IX. žalob)

[20] Aby mohl být žalobce považován za dlužníka ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, muselo by být v daňových, resp. celních řízeních nesporně prokázáno, že se u konkrétních dovozů zúčastnil odnětí zboží celnímu dohledu a byl si vědom nebo si měl být vědom, že zboží je celnímu dohledu odnímáno. Správce daně ani žalovaný však žádné dokazování v tomto směru v rozporu s § 31 zákona o správě daní a poplatků, resp. později s § 92 daňového řádu neprováděli. Pouze obecně opakovali a přebírali části odůvodnění trestního rozsudku. Předmětem trestního řízení a v něm prováděného dokazování je však diametrálně odlišná otázka – otázka viny a trestu.

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

[22] Za této situace bylo povinností celních orgánů, aby vedly své dokazování úplně a v rozhodnutích uvedly, od jakých konkrétních jednání žalobce dovozují naplnění podmínek § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, a o jaké konkrétní důkazy se při tom opírají. Takovým důkazem však není citace odůvodnění trestního rozsudku.

[23] Namísto řádně prováděného dokazování tak žalovaný i celní úřad pouze přebírali subjektivní a povrchní hodnocení jiného orgánu. Zdůrazňovali též zjištění z jiných řízení, a to z šesti předchozích rozhodnutí ze dne 12. 11. 2010, v nichž figurovaly otisky služebního razítka žalobce, to však pouze kvůli jeho nedbalosti.

[24] Tvrzení žalobce svědčí též důkaz, a to rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, na které žalovaný nijak nerefletoval, i když jde o rozhodnutí vyššího správce daně, jež je pro něj dle § 28 zákona o správě daní a poplatků závazné. Správní orgán je takovým rozhodnutím, které může osvětlit spornou otázku, vázán

v jakémkoli řízení. V daném případě generální ředitel Generálního ředitelství cel rozhodl tak, že žalobce úmyslně nezneužil služební razítko.

[25] Tento důkaz sice nedopadá přímo na dané věci, ovšem za použití argumentu od menšího k většímu lze jednoznačně dovodit, že pokud se žalobce nedopustil žádného úkonu, pro který by byl osobou ve smyslu § 240 celního zákona v šesti starších věcech, kde bylo zneužito jeho služební razítko, tím spíše takovou osobou není v případech (včetně těchto), v nichž šlo o razítka jiných celníků.

[26] Ve prospěch žalobce svědčily i další důkazy, jež správní orgány vědomě ignorovaly, resp. označily za účelové a irelevantní, a to protokol ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09/06-0211-021, který je veřejnou listinou a plyne z něj, že žalobce vědomě žádné kontrolní listy nepotvrdil otiskem svého služebního razítka, a protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2, nazvaný jako „*Výsledek použití chemické nástrahové techniky*“, z něž plyne, že žalobce oproti jiným bývalým kolegům nepřišel do styku s nastraženými celními kontrolními doklady.

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

[28] Při hodnocení důkazů si přitom žalovaný na straně 9 napadených rozhodnutí odporuje. Odkazem na dřívějších šest věcí dovozuje zavinění žalobce, obratem však, s poukazem, že šlo v těchto věcech o jinou daň, odmítá důkazy svědčící ve prospěch žalobce.

[29] Žalovaný si rovněž protičeří, jestliže odmítl důkaz rozhodnutím generálního ředitele Generálního ředitelství cel s poukazem na to, že nejde o rozhodnutí v daňovém řízení. To ostatně platí i v případě trestního rozsudku, o který svá rozhodnutí opírá. Jako důkaz lze použít všechny okolnosti (rozhodnutí), která osvědčují spornou skutečnost.

[30] Důkazem v daňovém řízení přitom může být toliko výrok trestního rozsudku, nikoliv jeho odůvodnění, na které se žalovaný opakovaně dovolává. Žalovaný zásadně pochybil při provádění dokazování, jestliže přiznal status důkazu subjektivním hodnocením obsaženým v odůvodnění rozsudku trestního soudu a nikoliv důkazům, které by sám v daňovém řízení provedl, resp. měl provést.

[31] Napadená rozhodnutí jsou vnitřně rozporná a nelogická, žalovaný na jedné straně odmítl důkaz žalobce z důvodu, že nebyl proveden rozhodného dne (protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2), a na straně druhé se opřel o blíže časově neurčené důkazy ze dne 3. 2. 2004, které byly provedeny v trestním řízení. Zcela nepřipadně pak žalovaný přičítá žalobci jednání blíže neurčené osoby sportovní postavy v kožené bundě ze dne 29. 1. 2004, příp. dne 1. 2. 2004.

[32] Z rozhodnutí správních orgánů není zřejmé, z jakých konkrétních důkazů vycházely, jakou důkazní sílu jim přikládaly, a které z provedených důkazů byly či nebyly osvědčeny jako důkazy a proč. Závěry žalovaného nemají původ v daňovém řízení, ale v subjektivních soudech obsažených v odůvodnění trestního rozsudku.

[33] V této souvislosti žalobce navrhl, aby soud doplnil dokazování, a to o výpověď svědka Z., protokol ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09-06-0211-021, protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0314-34-2, rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4; a trestní rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005.

[34] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i jim předcházející platební výměry, zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[35] Ve vyjádření k žalobě žalovaný k námitce prekluze a k námitkám týkajícím se rozporů s hmotným daňovým právem odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

[36] Co se týče namítané podjatosti, žalovaný v první řadě konstatoval, že se žalobce o podjatosti zmínil až v odvolacím řízení (v souvislosti s tvrzením o nesprávné aplikaci zákona o správě daní a poplatků). V rámci řízení před správním orgánem prvního stupně nebyla proti pracovníkům správce daně námitka podjatosti vznesena ani uplatněna, ačkoli žalobci tomu nic nebránilo. V odvolacím řízení pak s ní nebylo možné naložit podle § 77 daňového řádu, ale byla posouzena jako odvolací námitka. V odůvodnění se s ní žalovaný vypořádal v souvislosti s právním posouzením dlužnické plurality. Z odůvodnění napadených rozhodnutí v kontextu s důvody, o něž byla vyslovená námitka podjatosti opřena, vyplývá, že se žalovaný námitkou podjatosti zabýval a odmítl ji. Žalovaný tuto námitku považoval za účelovou. Dodal, že se navíc nezakládá na pravdě, neboť žádná z úředních osob, které prováděly právní úkony v daných řízeních, s žalobcem na celním úřadě nikdy nesloužila. Daně byly též vyměřeny všem společným dlužníkům, resp. osobám odsouzeným předmětným trestním rozsudkem, tedy nikoli jen žalobci.

[37] K námitce, že případné nároky na náhradu škody měly být řešeny v adhezním řízení v rámci trestního řízení nebo v rámci řízení o náhradu škody, jež mohla vzniknout v souvislosti se služebním poměrem, žalovaný uvedl, že konstantní judikatura nepovažuje nárok státu na zaplacení daně, tedy i cla, za nárok na náhradu škody způsobené trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jde o nárok, který vyplývá přímo ze zákona. Nejde proto o nárok, který by mohly celní orgány uplatňovat v trestním řízení podle § 43 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

[38] Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou, že nebylo dostatečně vypořádáno porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Na odůvodnění nutno pohlížet v celém kontextu. Pokud žalovaný odůvodnil právní relevanci použitých postupů, dané právní úpravy a na závěr napadených rozhodnutí uvedl, že clo, DPH a spotřební daň byla žalobci vyměřena v souladu s právní úpravou a způsobem, který stanoví zákon, a tedy nebylo zasaženo do ústavně garantovaných práv žalobce ohledně mezi uplatňování státní moci, tak tuto odvolací námitku nutno považovat za vypořádanou.

[39] Clo a daně byly žalobci vyměřeny podle zákona, nemohlo tedy dojít ani k zásahu do jeho práva dle čl. 11 Listiny.

[40] Veškeré dokazování proběhlo v souladu se zákonem. Žalobce využívá vysoce konspirativního a záměrně zastřené vztahu jednotlivých osob podílejících se svým jednáním na odnětí zboží celnímu dohledu, kdy každá měla jinou roli v dané hierarchii v rámci organizované skupiny. Jejich jednání a vzájemné vztahy lze označit za latentní, čehož využívali i v rámci trestního řízení a dokazování. Správní orgány prokázaly, že žalobce byl začleněn do struktury a společenství více osob vytvořeného a zaměřeného na získání nelegálního zdroje příjmu plynoucího z dovozu neprocelených pohonných hmot ze Slovenské republiky, a tedy byl osobou, která se účastnila odnětí zboží celnímu dohledu, čehož si byl nebo měl být vědom a byl tak solidárním dlužníkem. Předmětné dovozní případy bylo nutno začlenit do celého kontextu nelegálních dovozů pohonných hmot ze Slovenské republiky. V napadených rozhodnutích je poukazováno i na nepřímé důkazy, jimiž je prokazována vědomost žalobce o odnímání zboží celnímu dohledu, a to po celou dobu realizace nezákonných dovozů.

[41] Žalovaný vycházel z trestního rozsudku Krajského soudu v Brně ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci. V daném případě nebylo možno nepřihlédnout k § 52 odst. 2 s. ř. s., dle kterého jsou správní soudy při svém rozhodování vázány rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Extenzivním výkladem se nepochybně toto pravidlo vztahuje i na rozhodování správních orgánů a na základě dosavadní judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 64/2008-88) je třeba konstatovat, že v právním státě je nepřijatelné, aby dva různé orgány (zde trestní soudy a celní orgány) pohlížely na tutéž věc (ve skutkové rovině) odlišně. Tvrzení, že důkazem může být toliko výrok trestního rozsudku, a nikoli jeho odůvodnění, žalovaný odmítl, neboť na rozsudek trestního soudu je nutno pohlížet vcelku.

[42] K námitce vnitřní rozpornosti žalovaného rozhodnutí z důvodu nesprávného uvedení množství nafty pro účely stanovení spotřební daně (žalobní námitka III.A) žalovaný uvádí, že se jedná pouze o formální chybu v psaní. Spotřební daň je dle žalovaného vypočtena správně.

[43] K opakovanému tvrzení žalobce související s odkazem na jím navrhovaný důkaz (rozhodnutí generálního ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4) žalovaný uvedl, že v napadených rozhodnutích dostatečně zdůvodnil, proč tento důkaz považuje za zavádějící a proč k němu nelze v daňovém řízení použít. To vše za situace, kdy byl žalobce předmětnými trestními rozsudky uznán vinným i ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele dle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon.

[44] Pokud jde o další žalobcem navržené důkazy (protokol ze dne 18. 12. 2006, č. 6023-09/06-0211-021, a protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2), tyto žalovaný nepominul, jak namítl žalobce. V této souvislosti odkázal na strany 9 – 11 napadených rozhodnutí, kde se zabýval jejich zhodnocením.

[45] Další důkazy žalobce nenavrhoval, přičemž ke všem důkazům dostal možnost se vyjádřit, kterou ve vztahu k některým důkazům využil, k jiným nikoli. Návrh žalobce provést před soudem další důkazy považoval žalovaný za neúčelný a nevhodný. Eventuálně žalovaný navrhl, aby soud přihlédl k rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze

dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10.646, a k usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 6 Tdo 690/2010-244, jímž bylo zamítnuto dovolání žalobce.

[46] Na základě výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV. Jednání konané dne 11. 12. 2012

[47] Při jednání konaném dne 11. 12. 2012 účastníci řízení setrvali na svých písemně uplatněných tvrzeních a návrzích.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[48] Soud v mezích žalobních bodů přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné.**

[49] Struktura odůvodnění tohoto rozsudku odpovídá členění jednotlivých žalobních bodů v žalobě.

K námitce prekluze práva vyměřit daň

[50] Otázky vzniku celního dluhu a zániku práva (prekluze) vyměřit celní dluh jsou otázkami hmotněprávními, je proto na ně nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008-65, nebo ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007-95, ve věci „*Expeditors International ČR s. r. o.*“, publ. pod č. 2037/2010 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[51] Podle § 240 odst. 2 celního zákona celní dluh vzniká v okamžiku, kdy je zboží odňato celnímu dohledu. Žalobce se těchto odnětí zúčastnil ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Okamžik vzniku celního dluhu nastal v daných případech v období od 4. 11. 2003 do 12. 12. 2003. Na žalobcovu situaci je tak třeba, co se týče prekluze práva vyměřit celní dluh, aplikovat celní zákon v podobě platné a účinné v době předmětných odnětí zboží celnímu dohledu, tedy v době od 4. 11. 2003 do 12. 12. 2003. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí, celní orgány tak učinily a ve věcech aplikovaly rozhodná ustanovení celního zákona (§ 240, § 268) ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (tedy ve znění po novele provedené zákonem č. 1/2002 Sb. a před nabytím účinnosti novely provedené zákonem č. 187/2004 Sb.). V tomto období přitom celní zákon měl vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh.

[52] Prekluze celního dluhu byla upravena v § 268 odst. 2 celního zákona, dle kterého nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Podle odst. 3 téhož paragrafu byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit

částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[53] Celní zákon tak stanovil subjektivní i objektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délkách obvyklých pro daňové předpisy (srov. tehdy účinná ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků či § 4 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní).

[54] Vedle toho však celní zákon v § 268 odst. 4 stanovil, že lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.

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

[56] Právní skutečností, která ve smyslu § 268 odst. 4 celního zákona neguje možnost prekluze, je jednání mající znaky trestného činu. Není tedy ani nutné, aby byl případný dlužník odsouzen za spáchání trestného činu, v jehož důsledku ke vzniku celního dluhu došlo. Výjimka ze lhůty pro vyměření cla a pro její zapsání do evidence, se vztahuje i na případy neexistujícího či nesprávného zápisu a vyměření, pokud jsou následkem jednání majícího znaky trestného činu. Toto ustanovení má zabránit úniku cla v důsledku trestné činnosti. Prolamuje tak zásadu právní jistoty v neprospěch toho, kdo svým jednáním nesoucím znaky trestného činu znemožnil řádné vyměření cla.

[57] Není tedy nezbytné pravomocné rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení; nicméně znaky konkrétního trestného činu musí být naplněny a musí být dána souvislost mezi tímto jednáním a následkem spočívajícím v tom, že clo nebylo vyměřeno tomu, komu ze zákona být vyměřeno mělo. Naplnění těchto podmínek je oprávněn posoudit celní orgán.

[58] Správní orgány v daném případě vycházely z toho, že rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, byl žalobce pravomocně uznán vinným ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), c) trestního zákona, za to, že v období od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004 úmyslně v postavení celního inspektora sám opatřil či umožnil opatřit padělanými či neoprávněně užitými pravými razítky celního orgánu listiny potvrzující řádné celní projednání a uložení do evidence Celního úřadu Břeclav-dálnice, přičemž ve všech uvedených případech bylo zboží na základě popsaného jednání propuštěno do vnitrozemí jako řádně celně projednané a evidované, avšak k proclení vůbec nedošlo a dovážené zboží nikdy nebylo zaneseno do evidencí Celního úřadu Břeclav-dálnice.

[59] Jednání žalobce v daných věcech nejenže mělo znaky trestného činu, ale dokonce za něj byl žalobce pravomocně odsouzen. V důsledku těchto jednání nemohly být příslušné částky cla vyměřeny a zapsány do evidence. Byly tedy splněny podmínky dle § 268 odst. 4 celního zákona. Tříletá subjektivní lhůta podle § 268 odst. 2 celního zákona se tak v daných věcech neuplatnila.

[60] Jinak tomu však je s objektivní desetiletou lhůtou stanovenou v § 268 odst. 3 celního zákona, která se dle názoru soudu i přes znění odstavce 4 téhož paragrafu na věci uplatnila. Totiž, jak uvedeno v již výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1837/2009 Sb. NSS, *„zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou v zásadě vždy limitovány během času. Pokud zákon směřuje k opaku a vytváří zvláštní skupinu majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožuje právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy).“* Na tom se nemění ničeho ani tehdy, pokud celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem.

[61] Celní zákon tedy stanoví obecnou úpravu časového omezení práva na vyměření celního dluhu (§ 268 odst. 2, 3), zároveň ale pamatuje na výjimečné okolnosti, za nichž se tato obecná úprava neuplatní, avšak bez časové limitace (§ 268 odst. 4), což je v rozporu se zásadou právní jistoty. Tuto situaci je nutno vyřešit výkladem. Zde se v první řadě nabízí současně účinná úprava v obecných daňových předpisech. Jak je ovšem uvedeno již výše, tato byla svou podstatou i délkou lhůt v zásadě totožná s úpravou v § 268 odst. 2, 3 celního zákona (srov. tehdy účinná ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků či § 4 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní). Jestliže však zákonodárce specifickou úpravou takovou konstrukci počítání prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu v případě trestné činnosti vyloučil, je v rozporu se zásadami logického uvažování, aby se v podstatě tytéž lhůty uplatnily na základě analogie.

[62] Spočívá-li tedy primární účel § 268 odst. 4 celního zákona v tom, aby mohl být celní dluh vyměřen a zapsán do evidence i po uplynutí základní lhůty v případech, kdy k tomu nedošlo v důsledku jednání majícího znaky trestného činu (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 37/2006-127), je zjevné, že úmyslem zákonodárce bylo zavést pro tyto specifické případy delší, než obecně stanovenou lhůtu. Jestliže pak na druhé straně ústavně dovozovaná zásada právní jistoty přikazuje časovou limitaci zásahu veřejné moci do majetkoprávní sféry jednotlivce, je nejrozumnějším řešením setrvat na půdorysu téhož zákona a aplikovat jako onen mezní limit objektivní desetiletou lhůtu pro vyměření celního dluhu dle § 268 odst. 3 celního zákona i v případě existence skutečností uvedených v odstavci 4 téhož paragrafu.

[63] K tomu lze nad rámec dodat, že tento závěr je podporován i vývojem pozdější právní úpravy. I článek 221 odst. 4 celního kodexu [tedy ve znění novelizace provedené s účinností od 19. 12. 2000 nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000; původně se jednalo o odst. 3] umožňující sdělení výše dluhu dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí obecné tříleté lhůty v případě, kdy celní dluh vznikl v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, sám o sobě nestanoví žádný jiný časový limit.

[64] K tomu však Nejvyšší správní soud v bodech [24] až [27] již citovaného rozsudku č. 1837/2009 Sb. NSS mimo jiné uvedl, že *„[i]mplicitní předpoklad, podle něhož by celní orgány mohly vyměřit celní dluh kdykoliv po uplynutí zmíněné tříleté lhůty, je však v podmínkách evropského ústavního státu zcela nepřijatelný, neboť ani o takto kvalifikovaných celních dlužích jistě neplatí závěr, že je lze vyměřit v jakkoliv neomezené lhůtě. Nejvyšší správní soud odkazuje na svou judikaturu, ve které již vyslovil, byť jen jako obiter dictum, že „závěr, dle kterého je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný“, přičemž tato teze se uplatní též na výjimku z tříleté lhůty uvedené v čl. 221 Celního kodexu Společenství. Maximální lhůtu pro vyměření celního dluhu vzniklého v souvislosti s trestným činem určí vnitrostátní právní řád každého členského státu (viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 211/2007 - 74;*

obecně k tomu srov. rozsudek ESD ve věci C-62/06 ZF Zefeser ze dne 18. 12. 2007, Sb. s. r. s. I-11995).

[65] K otázce nutnosti časově limitovat možnost celních orgánů vyměřit clo se jasně vyslovil např. generální advokát W. van Gerven ve svém stanovisku ze dne 26. 9. 1991 ve věci C-273/90 Meico-Fell v Hauptzollamt Darmstadt (Recueil s. I-5569). V daném případě se předběžná otázka vztahovala k interpretaci předchůdce čl. 221 Celního kodexu Společenství, totiž čl. 3 nařízení Rady (EHS) č. 1697/79. Podle van Gervena chrání toto nařízení principy právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tím, že možnost vyměření je limitována řadou podmínek. Jednou z těchto podmínek je tříletá lhůta pro dodatečné vyměření cla: „Ovšem uvedenou lhůtu nelze použít, jestliže bylo clo vyměřeno nesprávně či v nedostatečné výši v důsledku jednání, které mohlo být důvodem pro zahájení trestního řízení“ vůči osobě odpovědné za splnění celního dluhu. V takovém případě dojde k vyměření cla „v souladu s příslušnými ustanoveními, která jsou v účinnosti v členských státech“ (viz čl. 3 nařízení) – jinými slovy, prekluzivní lhůta stanovená v národních právních řádech ve vztahu k tomuto úkonu (která je pravděpodobně delší) se uplatní namísto běžné (či spíše komunitární) prekluzivní lhůty o délce tří let.“ (bod 4 stanoviska).“

[66] Jak dále Nejvyšší správní soud konstatoval, přesně v duchu těchto úvah jde též nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex). Tento dosud neúčinný celní kodex stanoví oproti dosavadní úpravě maximální dobu pro oznámení cla přímo v čl. 68 odst. 2: *Pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, prodlouží se tříletá lhůta uvedená v odstavci 1 na deset let.* Na úrovni komunitárního práva tak bude nově upravena lhůta pro vyměření cla i pro případ celního dluhu vzniklého v důsledku trestného činu.

[67] V nyní souzených věcech jednotlivé celní dluhy vznikly trestnou činností žalobce v období od 4. 11. 2003 do 12. 12. 2003. Vyměřit částky cla a zapsat je do evidence tak v souladu s výše uvedeným bylo možno nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluhy vznikly, tedy ve všech případech do 31. 12. 2013. Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci dne 19. 9. 2011, nutno konstatovat, že k prekluzi práva správních orgánů vyměřit předmětná cla nedošlo.

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

[69] Prvním úkonem bylo sdělení o zahájení řízení ze dne 17. 12. 2004, č. j. 9005/04-0211-021. V tomto sdělení celní úřad oznámil žalobci zahájení řízení a datum konání ústního jednání. Tento úkon zcela nepochybně plně dostojí pojmu „úkonu směřujícího k vyměření částky cla“, neboť jeho hlavním smyslem je informovat daňový subjekt o aktivitě správce daně, a vytvořit základní předpoklad pro stanovení skutkového stavu a vydání rozhodnutí ve věci samé. Sdělení o zahájení řízení bylo žalobci doručeno dne 21. 12. 2004.

[70] Druhým úkonem bylo ústní jednání konané dne 7. 1. 2005, o němž byl sepsán protokol č. j. 9005-02/04-0211-021. Ústním jednáním mělo být zjištěno, zda žalobci byly předloženy předmětné doklady ke zboží. Účelem tohoto jednání bylo opět zjištění relevantních skutečností pro řádné vyměření cla, ke kterým byl žalobce vyslechnut. Ostatně žalobce se

i, byť stručně, vyjádřil k věci, když uvedl, že není daňovým subjektem. Také tento úkon proto soud považuje za způsobilý přetrhnout běh prekluzivní lhůty.

[71] Třetím a čtvrtým úkonem bylo předvolání k ústnímu jednání ze dne 15. 11. 2006, č. j. 6023-05/06-0211-021, a samotné ústní jednání konané dne 18. 12. 2006, o němž byl sepsán protokol č. j. 6023-09/06-0211-021. Tyto úkony soud považuje za způsobilé přetrhnout běh prekluzivní lhůty ze stejných důvodů jako výše. V uvedeném předvolání byl žalobce výslovně vyzván „*k účasti na ústním jednání ve věci vyměření cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty, v daňovém řízení zahájeného dne 21. 12. 2004 doručením Sdělení vydaným pod č.j. 9005/04-0211021 ze dne 17. 12. 2004 [...]*“. Předmětem samotného ústního jednání pak bylo objasnění skutečností souvisejících se vznikem celního dluhu a daňové povinnosti odnětím zboží celnímu dohledu dle § 240 celního zákona nejen ohledně případů ze dne 28. 12. 2003, ale též ve vztahu k obecným otázkám o nakládání se služebním razítkem a možnostech jeho případného zneužití.

[72] Pátým a šestým úkonem pak bylo oznámení o provedení důkazu listinou ze dne 26. 10. 2009, č. j. 11796/2009-021100-021, doručené zástupci žalobce dne 27. 10. 2009, jímž byl žalobce zpraven o tom, že dne 19. 11. 2009 správce daně provede nové listinné důkazy (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005, a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, sp. zn. 5 To 85/2007; tyto rozsudky byly žalobci předem zaslány jako příloha oznámení), a dále s tím související úřední záznam ze dne 19. 11. 2009, č. j. 12948/2009-021100-021, o provedení těchto listinných důkazů, přičemž žalobce ani jeho zástupce se nedostavili. Soud považuje i tyto úkony za způsobilé přetrhnout běh prekluzivní lhůty. Došlo jimi k provedení důkazů zásadních pro věc samu. I tyto úkony směřovaly k řádnému vyměření cla.

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

[74] Na základě výše uvedené argumentace soud dospěl k závěru, že předmětné úkony by byly způsobilé přetrhnout běh prekluzivní lhůty a měly by tedy účinky předpokládané v § 268 odst. 3 celního zákona (k totožné problematice na půdorysu obecného daňového řízení srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004-46, ve věci „*Severocentrum, a. s.*“, publ. pod č. 1073/2007 Sb. NSS, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010-95, ve věci „*Veletrhy Brno, a. s.*“, publ. pod č. 2346/2011 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88, publ. pod č. 2069/2010 Sb. NSS).

[75] Podle § 268 odst. 2 celního zákona by tříletá prekluzivní lhůta ve všech souzených věcech začala běžet dne 1. 1. 2004, a pokud by celní orgány neučinily žádný úkon ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, uplynula by ke dni 31. 12. 2006. Tato lhůta by však byla postupně přerušována výše zmíněnými úkony. Posledním úkonem by bylo provedení důkazů listinami dne 19. 11. 2009 (úřední záznam č. j. 12948/2009-021100-021). Prekluzivní lhůta by tedy začala opět běžet, a to od 1. 1. 2010 a její konec by připadl na 31.

12. 2012. Objektivní prekluzivní lhůta pak končila dnem 31. 12. 2013. Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci dne 19. 9. 2011, nutno konstatovat, že i dle § 268 odst. 2, 3, celního zákona by k prekluzi práva celních orgánů vyměřit předmětná cla nedošlo.

[76] Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí k odvolací námitce prekluze argumentoval právě těmito ustanoveními a pominul tak § 268 odst. 4 celního zákona. Neaplikoval tak sice správná ustanovení § 268 celního zákona, to však nic nemění na závěru, že zde právo na vyměření cel existovalo, a tedy že byla cla vyměřena včas. Nepřesná argumentace při vypořádávání odvolací námítky nemůže způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí.

K námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů

[77] Soud dospěl k závěru, že žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami a rozhodnutí žalovaného jsou zcela přezkoumatelná.

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

[79] S opožděným oznámením okolností nasvědčujících podjatosti úřední osoby či podáním námítky podjatosti daňový řád explicitně nespojuje žádné důsledky (na rozdíl např. od § 14 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, § 15a odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, či § 8 odst. 5 s. ř. s.).

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

[81] Je třeba uvést, že námitka podjatosti a zneužití pravomocí úřední osoby byla vznesena v rámci zcela jiné námítky, a to nesprávné aplikace zákona o správě daní a poplatků (pod bodem 5 odvolání), kde se žalobce zabýval dokazováním. Žalovaný se důvody, proč rozhodnutí celního úřadu nebyla zneužitím pravomocí úřední osoby, a že je tedy nevydala podjatá osoba, zabýval na stranách 8 až 12 napadených rozhodnutí dostatečným způsobem.

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

[83] Co se týče námitky žalobce ohledně údajně nevypořádaného nároku na náhradu škody žalovaným, lze uvést, že není povinností celních orgánů přihlásit nárok v adhezním řízení v rámci trestního řízení nebo v řízení o náhradu škody v rámci pracovněprávního sporu, ale jejich řešení přísluší řízení daňovému, resp. celnímu. Tato skutečnost vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 2003, sp. zn. 4 Tz 154/2003 (rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná na www.nsoud.cz), z něhož plyne, že zkrácené veřejnoprávní platební povinnosti podle § 147 trestního zákona nejsou „majetkovou škodou, kterou by bylo možno uplatnit v adhezním řízení. Nárok na zaplacení těchto plateb nevzniká v jednání, které má znaky trestného činu podle § 147 tr. zák., a tento nárok ani nelze uplatňovat podle § 43 odst. 3 tr. ř. v adhezním řízení jako škodu, jež byla způsobena trestným činem, neboť v adhezním řízení lze uplatňovat pouze takovou škodu, o které by jinak rozhodovaly soudy v občanskoprávním řízení. Vzhledem k tomu, že v případě obviněného K. K. o vyměření a platbách rozhodují přímo dotčené organizace ve správním řízení a jejich rozhodnutí jsou také exekucním titulem, nebylo v posuzované trestní věci jednak zákonného podkladu pro procesní postup podle § 228 odst. 1 tr. ř., nadto poškozené organizace neměly právo na náhradu škody ve smyslu § 43 odst. 3 tr. ř.“

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

[85] Tvrzení žalobce o nevypořádání odvolací námitky uplatněné na straně 3 odvolání, že rozhodnutím správce daně došlo k porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, soud nepřisvědčil. Naopak zcela se ztotožnil se žalovaným v tom, že na odůvodnění rozhodnutí je nutno nahlížet v celém kontextu. Pokud tedy žalovaný odůvodnil právní relevantnost použitých postupů a dané právní úpravy, přičemž na závěr uvedl, že dovozní clo, spotřební daň a DPH byly žalobci vyměřeny v souladu s právní úpravou a způsobem, který stanoví zákon, pak lze tuto námitku považovat za vypořádanou.

[86] Z ničeho nelze dovodit, že by bylo zasaženo do práva žalobce garantovaného v čl. 2 odst. 3 Ústavy a v čl. 2 odst. 2 Listiny, v daných věcech byla státní moc uplatněna v mezích stanovených zákonem. Nebylo zasaženo ani do práv žalobce garantovaných čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny a čl. 2 odst. 4 Ústavy.

[87] K námitce porušení zásady *ne bis in idem* soud uvádí, že je nutné mít na zřeteli, že jednání konkrétního subjektu může vést ke vzniku více druhů odpovědnosti, které jsou naprosto nezávislé a samostatně postižitelné na poli právním. V případě jejich současného vzniku pak není možné přisvědčit názoru žalobce, že by došlo k porušení zásady zákazu dvojího trestání. U žalobce na základě jeho jednání došlo ke vzniku odpovědnosti pracovněprávní (služební), jejímž následkem byl zánik pracovněprávního vztahu (služebního poměru) žalobce, odpovědnosti trestní, jakož i daňové, na jejímž základě byla žalobci správcem daně vyměřena cla. Na základě uvedeného považuje soud postup celních orgánů, kterým byla žalobci vyměřena cla, i přes současný vznik trestní a pracovněprávní (služební) odpovědnosti, zcela v souladu se zákonem.

Námitka vnitřní rozpornosti rozhodnutí (námitka III.A žaloby)

[88] K námitce vnitřní rozpornosti žalovaného rozhodnutí z důvodu chybného uvedení množství motorové nafty soud uvádí následující. Ve faktuře č. 549/2003, která je podkladem pro vydání platebního výměru ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-200/2010-

021100-021, je uvedeno množství dovezené motorové nafty ve výši 28.229 litrů. Platební výměr obsahuje výpočetní tabulku a je zřejmé, že při vyměření spotřební daně vychází ze správného množství dovezené motorové nafty (28.229 litrů), čemuž pak odpovídá i vyměření spotřební daně v částce 230067,- Kč. Následně však žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí množství dovezené motorové nafty odlišné, a to ve výši 29.229 litrů, přičemž však výpočet spotřební daně odpovídá 28.229 litrům dovezené motorové nafty.

[89] Zřejmými nesprávnostmi jsou ve vyhotoveném rozhodnutí předně chyby v psaní. Půjde o různá zkomolení, překlepy, nesprávně uvedená jména, data, názvy apod. Chyby v počtech se projevují nesprávnými početními úkony (např. špatným součtem jinak správných čísel), případně v kombinaci s chybami v psaní v podobě překlepu či výpadku číselných údajů. Jinými zjevnými nesprávnostmi mohou být projevy technických závad při vyhotovování rozhodnutí, které způsobí jeho vadnost v podobě nečitelnosti. Je tedy zřejmé, že uvedení nesprávného množství motorové nafty v žalobou napadeném rozhodnutí má pouze charakter chyby v psaní. Jedná se tedy pouze o vadu formální, která při vyměření spotřební daně ve správné výši nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[90] Podle ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu a v souladu s ustanovením § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních byla vyměřena spotřební daň ve výši 230067,- Kč. Základem pro výpočet spotřební daně ve smyslu ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních účinného v rozhodné době je množství paliv a maziv vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C (dále jen „KLT“). V tomto případě je množství předmětného zboží 28.229 KLT, jak je uvedeno na faktuře č. 549/2003. Sazba spotřební daně podle ustanovení § 22 odst. 1 zákona o spotřebních daních účinného v rozhodné době pro paliva a maziva uvedená v ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních účinného v rozhodné době činila 8 150 Kč/KLT. Spotřební daň tak byla správcem daně a následně i žalovaným stanovena v souladu se zákonem.

K námitkám vztahujícím se k rozhodnutí o vyměření DPH

[91] Soud se nejprve zabýval otázkou povinných náležitostí rozhodnutí (platebního výměru) správce daně. Dle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků patří k základním náležitostem rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacená.

[92] K otázce náležitostí rozhodnutí finančních a celních orgánů existuje bohatá judikatura obecných správních soudů, jakož i nálezy Ústavního soudu, který se opakovaně zabýval ústavně konformním výkladem § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. K tomu lze odkázat zejména na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (N 181/16 SbNU 315), ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03 (N 103/34 SbNU 91), ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465), či ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06 (N 126/53 SbNU 577; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), v nichž bylo konstatováno, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny právní předpisy, a to jak hmotněprávní, tak i procesní, podle nichž bylo rozhodováno; v přezkoumávaných věcech tedy mimo jiné jak zákon o DPH, tak i zákon o správě daní a poplatků.

[93] Dle usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/01, a ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích.

[94] Podle Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78, publ. pod č. 699/2005 Sb. NSS) pak nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nezpůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.

[95] V daných případech správce daně ve výroku napadených rozhodnutí uvedl jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy, podle kterých rozhodoval, a to včetně odkazu na celní zákon. Nejedná se tak o případy, na které by dopadaly shora citované nálezy Ústavního soudu o chybějících náležitostech rozhodnutí, které by měly za následek jejich neplatnost. Uvedl-li správce daně v obecných částech výroku rozhodnutí celní zákon, a to včetně jeho konkrétních ustanovení, podle nichž bylo postupováno, není pak nezbytně nutné, aby tatáž ustanovení celního zákona byla opětovně citována v jiné specifické části výroku (zde např. pod bodem 3.), neboť jejich užití vyplývá komplexně z obecných částí výroku rozhodnutí. Jak uvedeno výše, ve výroku rozhodnutí by stačilo i pouhé označení aplikovaných předpisů.

[96] V přezkoumávaných věcech soud dospěl k závěru, že výrok platebních výměrů je určitý a srozumitelný, a žalobce jím byl dostatečně seznámen s tím, podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení (a to včetně celního zákona) a v jakém časovém znění z hlediska jejich platnosti a účinnosti bylo postupováno. Současně je soud toho názoru, že správce daně i žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí dostatečným způsobem objasnili, podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení je žalobce povinen platit kromě dovozního cla i vyměřené částky DPH. Soud se s tímto podrobným vysvětlením celních orgánů ztotožnil a na jejich odůvodnění v tomto ohledu v plném rozsahu odkazuje.

[97] Dle § 42 a § 43 odst. 2 zákona o DPH platí pro uplatnění daně při dovozu zboží ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon dále nestanoví jinak. Povinnost vyměřit DPH při dovozu zboží vzniká dnem vzniku celního dluhu. Dle § 323 odst. 1 celního zákona pro účely tohoto zákona platí, že pokud se užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. V daném případě vznikly celní dluhy nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu a vznikly v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odňato celnímu dohledu. Ze spisového materiálu vyplývá, že daňový subjekt je osobou, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu. Takto se žalobce stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu celních předpisů, konkrétně dle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, jakož i daňovým dlužníkem ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Lze upřesnit, že § 42 a § 43 zákona o DPH ve spojení s ustanoveními celního zákona jsou *lex specialis* ve vztahu k § 3 odst. 1 zákona o DPH. Výše uvedenými ustanoveními tak byla vyloučena aplikace § 3 odst. 1 zákona o DPH, což z napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá.

K námitce vztahující se k rozhodnutí o vyměření spotřební daně

[98] Podstata této námitky je obsahově obdobná jako námitka předchozí. Proto soud žalobce odkazuje na důvody uvedené výše a pouze opakuje, že pokud správce daně v obecných částech výroku rozhodnutí uvádí celní zákon, a to včetně jeho konkrétních ustanovení, podle nichž bylo postupováno, není pak nezbytně nutné, aby tatáž ustanovení celního zákona byla opětovně citována v jiné specifické části výroku (zde např. pod bodem 2.), neboť jejich užití vyplývá komplexně z obecných částí výroku rozhodnutí. Současně je soud toho názoru, že celní orgány dostatečným způsobem v napadených rozhodnutích objasnily, podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení je žalobce povinen platit kromě dovozního cla i vyměřené částky spotřební daně. Soud se s tímto podrobným vysvětlením celních orgánů ztotožnil a na jejich odůvodnění v tomto ohledu odkazuje.

[99] Dle § 5 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost při dovozu vybraných výrobků, a to dnem vzniku celního dluhu. Poznámka pod čarou č. 9) v této souvislosti odkazuje na § 238 až § 253 celního zákona, a přes její nezávažnost je zcela zřejmé, že při dovozu zboží platí pro uplatnění daně ustanovení celních předpisů. Dle § 323 odst. 1 celního zákona pro účely tohoto zákona platí, že pokud se užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. V daném případě vznikly celní dluhy nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu a vznikly v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odňato celnímu dohledu. Ze spisového materiálu vyplývá, že daňový subjekt je osobou, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu. Takto se žalobce stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu celních předpisů, konkrétně dle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, jakož i daňovým dlužníkem ve vztahu ke spotřební dani. Lze upřesnit, že § 5 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanoveními celního zákona jsou *lex specialis* ve vztahu k § 3 a § 18 zákona o spotřebních daních. Výše uvedenými ustanoveními tak byla vyloučena aplikace § 3 a § 18 zákona o spotřebních daních, což z napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá.

K námitkám vztahujícím se k porušení celního zákona

[100] Vymezení osob, které jsou dle celního zákona dlužníky za celní dluh při dovozu zboží, nestanoví pouze § 238 tohoto zákona, jak mylně uvádí žalobce, ale též jeho následující ustanovení. Dle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona je tak dlužníkem každá osoba, která se zúčastnila odnětí zboží celnímu dohledu a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu.

[101] Je nesporné, že rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, byl žalobce za shora popsané jednání uznán vinným ze spáchání trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), c) trestního zákona. K použití trestních rozsudků jako důkazů viz níže.

[102] Popsané trestné činy jsou trestnými činy úmyslnými, které nelze spáchat pouze nedbalostní formou jednání. Jednání žalobce představovalo velmi závažné porušení služebních povinností celníka ve smyslu § 23 a násl. celního zákona, které založilo žalobcovu odpovědnost za vzniklý celní dluh ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, neboť žalobce se na předmětném nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu vědomě účastnil již výše popsaným prokázaným jednáním. Formy nezákonného odnětí

zboží celnímu dohledu jsou přitom v § 240 odst. 1 celního zákona logicky specifikovány pouze demonstrativně. Jednání žalobce pak mezi tyto formy jednoznačně spadá.

[103]Nejedná se tedy pouze o finanční postih žalobce stojící na nedbalostním základě, jak se žalobce v žalobě mylně domnívá.

[104]Pokud pak jde o konkrétní námitky týkající se dlužnické solidarity (§ 240 odst. 3, § 250 celního zákona), nutno uvést, že žalovaný správně vycházel ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 46/2004-61, ve věci „COLSERVIS spol. s r. o. v likvidaci“, publ. pod č. 1285/2007 Sb. NSS. Ani zdejší soud nevidí důvodu, pro nějž by se měl od těchto závěrů odchýlit.

[105]Smyslem § 250 celního zákona je upřesnit povahu dlužnické plurality v celním řízení, neplyne z něj však, že by celní orgán musel v rozhodnutí o vyměření celního dluhu vždy konkrétně určit všechny (či všechny dosud známé) solidární dlužníky, tedy jmenovitě označit osoby typově vymezené v § 240 odst. 3 celního zákona.

[106]Pasivní solidarita (tedy solidarita na straně dlužnické) je institutem prospívajícím věřiteli: zlepšuje jeho postavení, neboť mu umožňuje zvolit si jakéhokoli z dlužníků a žádat po něm poskytnutí celého plnění. Celní orgán coby věřitel není při výběru dlužníka vázán úvahami o tom, kdo ze solidárních dlužníků nese vinu na odnětí zboží celnímu dohledu či v jaké míře se na něm každý z nich podílel, a už vůbec se jeho výběr neřídí pořadím dlužníků podle výčtu obsaženého v zákoně. Jeho volba je vedena pouze snahou o to, aby celní dluh byl uhrazen včas a řádně, tedy v plné výši. Odpovědnost dle § 240 celního zákona je odpovědností objektivní.

[107] Solidarita dlužníků má celnímu orgánu usnadňovat vyměření celního dluhu; kdyby však byl celní orgán povinen zjišťovat při odnětí zboží celnímu dohledu existenci a totožnost všech potenciálních dlužníků podle § 250 celního zákona, bylo by jeho postavení naopak ztíženo a vybrání cla a daně by bylo oddáleno, ne-li ohroženo, což jistě není účelem pasivní solidarity. Může-li celní orgán dosáhnout plnění od jednoho dlužníka, je vyhledávání dalších dlužníků nejen nadbytečné, ale též v rozporu se zásadou procesní ekonomie.

[108]Aby pravděpodobnost, že celní dluh bude uhrazen, byla co nejvyšší a postup při určování osoby povinné k jeho úhradě – tedy postup věřitele při výběru dlužníka – byl co možná nejsnazší, je pasivní solidarita stanovena přímo zákonem. Solidární dlužníci jsou v zákoně vymezeni pouze svými obecnými znaky a povinnost nelze samozřejmě uložit blíže neurčené neznámé osobě, která (například) odňala zboží celnímu dohledu, nýbrž konkrétní osobě, která se takového jednání podle zjištění celního orgánu dopustila v konkrétní věci; to však není otázka povahy společného závazku, nýbrž řádného a určitého označení příjemce rozhodnutí jako jedné z náležitostí správního rozhodnutí vydávaného v celním řízení.

[109]Označení konkrétních solidárně zavázaných osob v rozhodnutí o vyměření celního dluhu pak není předpokladem k tomu, aby mohl žalobce regresním postihem žádat náhradu splněného dluhu na ostatních dlužnících. K povinnostem celního orgánu totiž nepatří rozhodovat o tom, kdo všechno je dlužníkem, aby žalobci usnadnil prokazování nároku, kdyby se jej případně chtěl domáhat u soudu.

K námitkám vztahujícím se ke zjišťování skutkového stavu

[110]I zdejší soud je v tomto řízení vázán pravomocným rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, neboť dle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Z tohoto ustanovení dále plyne, že soud je vázán pouze výrokem, nikoliv odůvodněním trestního rozsudku. Z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatněném nároku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006).

[111]Z výroku o vině pravomocného rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646, vyplývá, že žalobce byl uznán vinným spolu s dalšími osobami tím, že v úmyslu se soustavně obohacovat neodváděním cla, spotřební daně a DPH při dovozu pohonných hmot do České republiky, vytvořili sdružení více osob, v němž byla provedena určitá dělba úkolů mezi jednotlivé členy tohoto sdružení a jehož činnost se v důsledku toho vyznačovala plánovitostí a koordinovaností, což zvýšilo pravděpodobnost úspěšného provedení trestného činu a tím i jeho nebezpečnost pro společnost, tedy jako členové organizované skupiny společně způsobili, že při dovozech pohonných hmot - benzínu automobilového a nafty motorové - ze Slovenské republiky do České republiky přes hraniční přechod Břeclav – dálnice od dodavatele společnosti DUNAJ PETROL TRADE, a. s., v době od 26. 7. 2003 do 14. 11. 2003 pro odběratele Cadi-Arb, spol. s r. o., v celkovém množství 3 564 000 litrů benzínu automobilového, a v době od 14. 11. 2003 do 3. 2. 2004 pro odběratele společnost PITRE, s. r. o., v celkovém množství 7 530 538 litrů benzínu automobilového a 638 229 litrů nafty motorové, nebyly tyto pohonné hmoty zavedeny do evidence Celní správy České republiky a nebylo z nich tak vyměřeno a vybráno clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty, neboť příslušné celní a dovozní doklady k těmto dovozům pohonných hmot – kontrolní listy – kolonka 3.2, faktury, mezinárodní nákladní listy CMR - byly opatřeny padělanými či neoprávněně užitými pravými celními razítky, přičemž za výše uvedené období se jednalo o celkem 400 dovozů pohonných hmot realizovaných automobilovými cisternami, přičemž konkrétně žalobce v úmyslu a s vědomím shora uvedeného v průběhu celého období realizace dovozů neproclených a nezdaněných pohonných hmot ze Slovenské republiky do České republiky, od 26. 7. 2003 do 3. 2. 2004, ve zjevné časové i organizační součinnosti zejména s F. C. a P. H., v postavení celního inspektora se služební zařazením na Celním úřadě Břeclav – dálnice na pracovišti „VOLNÝ OBĚH“ v 327 případech v době výkonu svých služeb v rámci denních či nočních směn, v 44 případech bezprostředně po skončení denní směny a ve zbylých případech i mimo výkonu služby přímo v prostoru hraničního přechodu Břeclav – dálnice sám opatřil či umožnil opatřit F. C. celkem šestnácti různými padělanými, případně ve zbylých 18 případech pěti různými neoprávněně užitými pravými razítky celního orgánu listiny potvrzující řádné celní projednání a uložení do evidence Celního úřadu Břeclav – dálnice – celní doklady týkající předmětných dovozů pohonných hmot pro shora uvedené společnosti (kontrolní listy, mezinárodní nákladní listy CMR a faktury), které předtím F. C. od řidičů dovážejících pohonné hmoty v den jejich průjezdů hromadně vybral, přičemž ve všech uvedených případech bylo zboží na základě popsaného jednání propuštěno do vnitrozemí jako řádně celně projednané a evidované, avšak k proclení vůbec nedošlo a dovážené zboží nikdy nebylo zaneseno do evidencí Celního úřadu Břeclav – dálnice.

[112]Jak uvedeno již výše, popsaným jednáním se žalobce dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4

trestního zákona, a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), c) trestního zákona. Tyto trestné činy jsou trestnými činy úmyslnými, které nelze spáchat pouze nedbalostním jednáním pachatele.

[113]Uvedený popis skutku (samozřejmě včetně závěru soudů o spáchání trestné činnosti žalobcem) je významnou okolností pro celní řízení. Zcela totiž odpovídá podmínkám stanoveným v § 240 odst. 1, 3 písm. b) celního zákona pro posouzení jednak toho, zda vznikl celní dluh nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu, a jednak toho, kdo je celním dlužníkem.

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

[115]Dle § 28 zákona o správě daní a poplatků a poté i dle § 99 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana. Ani celní orgány si tedy nemohly o již pravomocně vyřešené otázce o vině a trestu učinit sám úsudek, naopak byl povinný vycházet v tomto ohledu z pravomocných trestních rozsudků.

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

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

[118]Co se týče vzájemného vztahu rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 a pravomocných odsuzujících rozsudků, žalovaný logickým a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč z tohoto důkazu nevycházel, přičemž ve svém odůvodnění současně popsal, v jaké době a za jaké důkazní situace tento dokument vznikl. K tomuto hodnocení žalovaného soud dodává, že dle čl. 40 odst. 1 Listiny jen soud rozhoduje o vině a trestu za trestné činy. Dle odst. 2 tohoto článku každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, je považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena. V daném případě, rozhodoval žalovaný o odvolání žalobce v době, kdy již byl žalobce pravomocně uznán vinným za spáchání předmětných trestných činů.

[119]Protože soud je dle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, nemůže si již o této otázce učinit závěr odlišný. Pokud v rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 byl hodnocen obdobný skutkový stav s jiným závěrem, je nutné poukázat na shora citovaný čl. 40 Listiny, neboť s konečnou platností, nikoliv jen jako otázku předběžnou, může posoudit otázku viny a trestu pouze soud. Proto postup žalovaného, kdy nepřihlédl k rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004, byl zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a závěry zde uvedenými.

[120]Protokol o ústním jednání ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09/06-0211-021, je sice veřejnou listinou, ovšem obsah výpovědi žalobce, která je zachycena v této veřejné listině, nepožívá presumpci správnosti, nýbrž musí být jako jeden z důkazů, tedy jako výpověď daňového subjektu, hodnocena v kontextu s ostatními důkazy ve věci provedenými. Co se pak týče protokolu ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2, s hodnocením tohoto důkazu se žalovaný dostatečně vypořádal.

[121]Pokud jde o zásadu *in dubio mitius* vyslovenou v nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291), podle níž jsou státní orgány na poli veřejného práva v případě pochybností povinny postupovat mírněji, lze konstatovat, že tato se vztahuje pouze na situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad. V nyní posuzovaných věcech však nebyl sporný výklad právního ustanovení (zde § 240), ale skutkový stav, tedy to, zda žalobce naplnil podmínky tohoto ustanovení, aby mohl být považován za daňového dlužníka. Celní orgány zjistily v daných případech skutkový stav dostatečně a na základě něho vydaly napadená rozhodnutí. V daném případě nenastaly žádné pochybnosti, na základě kterých by musely postupovat mírněji.

[122]Žalobce dále namítl, že žalovaný nepřihlédl k některým důkazům svědčícím ve prospěch žalobce, a že jednotlivé důkazy, z nichž žalovaný ve svých rozhodnutích vycházel, byly vybrány účelově. Správní orgány nejsou povinny provést veškeré navrhované důkazy, avšak musí vždy odůvodnit, proč daný důkaz neprovedly. V daném případě postupovaly celní orgány zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, která se vztahuje i k daňovému řízení. Správce daně a následně i žalovaný provedli hodnocení důkazů zcela v souladu se zákonem, neboť řádně zdůvodnily, proč některé důkazy byly v daňovém řízení použity, a proč k jiným nebylo při stanovení daňové povinnosti přihlédnuto. Současně je nutné uvést, že požadavek na výslech F. Z. uplatnil žalobce až v řízení u soudu a nikoliv v daňovém řízení, a tudíž se s ním žalovaný nemohl vypořádat. Soud dále konstatuje, že skutkový stav byl v dané věci zjištěn dostatečně, a proto považoval provedení výslechu svědka Z. v rámci soudního řízení za nadbytečné.

[123]K námitce, že napadená rozhodnutí jsou vnitřně rozporná a nelogická, když na jedné straně odmítají důkaz žalobce z důvodu, že nebyl proveden rozhodného dne, a na straně druhé se opírají o blíže časově neurčené důkazy ze dne 3. 2. 2004, které byly provedeny v trestním řízení, je nutné zohlednit následující. V napadených rozhodnutích uvedl žalovaný následující: „K nabízenému důkazu daňovým dlužníkem a to protokolu ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134 34-2, nazvaný jako ‚Výsledek použití chemické nástrahové techniky‘, z něž nezpochybnitelně plyne, že oproti jiným bývalým kolegům nepřišel daňový dlužník do styku s nastraženými celními kontrolními doklady, odvolací orgán uvádí, že byt' je součástí spisového materiálu, CÚ Břeclav k němu v daném řízení nepřihlížel, neboť se jednoznačně nevztahuje k době vzniku celního dluhu v daném případě, jelikož tento úkon byl proveden dne 2. 2. - 3. 2. 2004 v nočních a časných ranních hodinách. Z tohoto důvodu provádět analýzu tohoto úkonu s ohledem na daný případ považuje odvolací orgán za irelevantní.“

Z rozhodnutí žalovaného tedy plyne, že žalovaný zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů uvedl, proč k žalobcem navrženému důkazu nepřihlédl (provedený důkaz se nevztahuje ke dni vzniku předmětných celních dluhů).

[124]Důkazy provedené operativní technikou (lustrace telefonního čísla ze dne 3. 2. 2004 a kontrola odchozích hovorů) pouze dokazují skutečnost, že žalobce spáchal předmětné trestné činy jako člen organizované skupiny, kterých se dopustil v určitém časovém horizontu.

[125]Žalobní námitce, že žalovaný nepřipadně přičítá žalobci jednání blíže neurčené osoby sportovní postavy v kožené bundě ze dne 29. 1. 2004, příp. dne 1. 2. 2004, nelze dle názoru soudu přisvědčit, neboť ze skutkového stavu popsaného v napadených rozhodnutích vyplývá, že osobou v kožené bundě nebyl žalobce, ale jiný člen organizované skupiny – F. C.

[126]K námitce, že nebylo řádně provedeno hodnocení důkazů, se soud vyjádřil již dříve. Na tomto místě pouze soud opakuje, že hodnocení důkazů bylo provedeno zcela v souladu se zákonem, neboť žalovaný řádně zdůvodnil, jaké důkazy byly použity jako podklady pro vydání napadených rozhodnutí, případně z jakého důvodu nebyly další navržené důkazy zohledněny.

[127]Jen pro úplnost soud rovněž uvádí, že v daných případech nebylo na místě opakovaně provádět žalobcem navržené důkazy, které byly již provedeny v řízení před správními orgány. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením vůči řízení správnímu, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý soudu, správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě, avšak i žalobci, který se v případě jeho zájmu má právo s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, ve věci „*ECOPLAST, spol. s r. o.*“, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví soud vychází z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, pak tento postup nelze označit za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s.

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

[129]Co se týče ostatních obecně formulovaných námitek žalobce (např. námitka porušení určitých ustanovení právních předpisů bez bližšího odůvodnění), soud konstatuje, že ve správním soudnictví není soud povinen zabývat se obecně vznesenými námitkami, popřípadě není povinen vyhledávat případná žalobcem nespecifikovaná pochybení správních orgánů napříč správním spisem. Soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního, které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že konkrétní správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému

právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné. Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího žalobního bodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 Afs 70/2011-344).

VI. Závěr a náklady řízení

[130]Soud tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[131]O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věcech úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11. prosince 2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu