



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha 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, č. j. 2804-148/2011-010100-21 a č. j. 2804-218/2011-010100-21

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 10.8.2011, č.j. 2804-148/211-010100-21, **s e z a m í t á .**
- II. Žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 10.8.2011, č.j. 2804-218/2011-010100-21, **s e z a m í t á .**
- III. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se **n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

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. 2804-148/2011-010100-21 a č. j. 2804-218/2011-010100-21, kterými bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Břeclav (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2010, č. j. 25582-

147/2010-021100-021 a č. j. 25582-217/2010-021100-021 (dále jen „platební výměry“). Těmito platebními výměry byla správcem daně uložena žalobci povinnost odvést ze zboží na účet správce daně částku cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty v celkové výši 421.740,- Kč a 370.331,- Kč

II. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[2] Z konkrétních okolností přezkoumávaných věcí je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti.

[3] Dne 24. 11. 2010 vydal správce daně platební výměry č. j. 25582-147/2010-021100-021 a č. j. 25582-217/2010-021100-021, kterými žalobci vyměřil z dovezeného zboží dovozní clo, spotřební daň a DPH, přičemž částky dovozního cla a spotřební daně byly sníženy z důvodu jejich částečné úhrady jedním ze solidárních dlužníků. Podle správce daně vznikl celní dluh v okamžiku, kdy bylo dovezené zboží odňato celnímu dohledu, tedy dne 14. 11. 2003 a 5. 12. 2003. Za toto jednání byl žalobce odsouzen rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10.646. Žalobce se tak stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „celní zákon“).

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

[5] Dne 10. 8. 2011 žalovaný odvolání proti žalobami napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

III. Obsah žalob

[6] V podané žalobě žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, založená na podstatných vadách řízení a vydaná v rozporu se zákonem. Navrhuje rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně zrušit, věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. K tomu uvádí následující námitky:

Námitka prekluze práva vyměřit daň

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

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

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

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

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

Námitka nepřezkoumatelnosti

[12] Dle žalobce se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce uvedl v odvoláních. Napadaná rozhodnutí jsou tedy nezákonná, neboť bylo porušeno ustanovení § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném

ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), popř. dřívější ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

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

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

[15] Žalobce byl za své nedbalostní jednání (ze dne 28. 12. 2003) propuštěn ze služebního poměru, neprávem odsouzen a nyní mu místo evidentních viníků byly vyměřeny spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Správní orgány tak při vydání napadených rozhodnutí postupovaly v rozporu se zásadou ne bis in idem.

[16] 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.

[17] Poslední námitka, kterou žalobce namítal v odvoláních, ale žalovaný se jí podle tvrzení žalobce nezabýval, se týká okamžiku vzniku celního dluhu. Na str. 2, str. 5 a str. 13 napadených rozhodnutí se údajně pokaždé uvádí jiné datum. Není tedy postaveno najisto, kdy ke vzniku celního dluhu došlo. Žalovaný se touto námitkou vůbec nezabýval. Žalobce na této námitce trvá jako na samostatné žalobní námitce.

Vnitřní rozpornost rozhodnutí (námitka III.A žaloby)

[18] Podle žalobce jsou rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporná, nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost a nezákonná, neboť celní dluh byl nesprávně stanoven. Celní dluh měl být dle žalobce stanoven v zákonné výši i v případě, že část dluhu byla již uhrazena, a nikoli pouze ve výši zůstatku celního dluhu. Postup správce daně nenachází dle žalobce v zákoně oporu, jelikož částka celního dluhu je každému ze solidárních dlužníků vyměřena samostatně a nikoli společným platebním výměrem. Clo a spotřební daň tak byla žalobci vyměřena v nesprávné výši.

[19] Dále dle žalobce je rozhodnutí žalovaného rozporné a nesrozumitelné, neboť uvádí rozdílné okamžiky vzniku celního dluhu. Následně tak není postaveno najisto, zda byla žalovaným a následně i správcem daně použita správná sazba spotřební daně.

Námítka vztahující se k náležitostem rozhodnutí o vyměření DPH

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

[21] Pokud žalovaný v odůvodnění argumentuje tím, že žalobce je osobou, která byla povinna platit DPH z titulu dovozu zboží s poukazem na ustanovení § 323 odst. 1 a §

240 odst. 3 celního zákona, pak správní orgány měly podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků [dnes ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] povinnost ve výroku rozhodnutí uvést právě i celní zákon, což ale neučinily.

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

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

Námitka vztahující se k náležitostem rozhodnutí o vyměření spotřební daně

[24] Jde o obdobnou námitku jako pod bodem III.D tohoto rozsudku. Žalobce se domnívá, že není a nebyl osobou povinnou platit daň ve smyslu ustanovení § 3 a § 18 starého zákona o spotřebních daních. Pokud žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že dovozuje povinnost k úhradě spotřební daně ze strany žalobce z aplikace celního zákona, tak měl opět tuto okolnost vyjádřit ve výroku rozhodnutí.

Námítka vztahující se k dlužnické solidaritě

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

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

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

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

Námítka vztahující se k dokazování

[29] Aby mohl být žalobce považován za dlužníka, muselo by být v daňovém, resp. celním řízení nesporně prokázáno, že se zúčastnil odnětí zboží celnímu dohledu a byl si vědom nebo si měl být vědom, že zboží je celnímu dohledu odjímáno. Správce daně ani

žalovaný žádné důkazy v tomto směru neprováděli, ač jim to přikazovalo ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, popř. později ustanovení § 92 daňového řádu.

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

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

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

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

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

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

[36] Žalovaný si na str. 9 napadených rozhodnutí při hodnocení důkazů odporuje. Na straně jedné odkazem na dřívějších šest věcí dovozuje jeho zavinění, a na straně druhé, s poukazem, že šlo v těchto věcech o jinou daň, odmítá důkazy svědčící ve prospěch žalobce.

[37] Žalovaný si rovněž protirečí, když odmítl důkaz rozhodnutím generálního ředitele GŘC s poukazem na to, že nejde o rozhodnutí v daňovém řízení. To však platí i v případě trestního rozsudku, o který svá rozhodnutí opírá. Dle § 28 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkaz použít všechny okolnosti (rozhodnutí), která osvědčují spornou skutečnost.

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

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

[40] Rozhodnutí žalovaného 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.

[41] Zcela nepřipadně žalovaný přičítá žalobci jednání blíže neurčené osoby sportovní postavy v kožené bundě ze dne 29. 1. 2004, příp. dne 1. 2. 2004.

[42] 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.

[43] S ohledem na žalobní tvrzení o nedostatečném prokázání viny žalobce v řízení trestním, žalobce požaduje doplnění dokazování o následující důkazy: výpověď svědka Z.; protokol ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09-06-0211-021; protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0314-34-2; rozhodnutí generálního ředitele cel ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4; rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 12. 11. 2010, č. j. 5450-14/2010-010100-21; rozhodnutí Celního úřadu Břeclav ze dne 20. 12. 2006, č. j. 6023-10/06-0211-021; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007-43 a trestní rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005-9474.

IV. Vyjádření žalovaného

[44] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 25. 9. 2012 navrhl, aby soud žalobu v celém rozsahu zamítl s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

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

[47] K námitce podjatosti žalovaný v první řadě uvádí, že se žalobce o podjatosti zmínil až v odvolacím řízení (v souvislosti s namítanou nesprávností aplikace zákona o správě daní a poplatků), tj. v rámci prvostupňového řízení nebyla proti pracovníkům správce daně vznesena ani uplatněna, ačkoli žalobci tomu nic nebránilo. V odvolacím řízení s ní nebylo možné naložit podle ustanovení § 77 daňového řádu, ale byla posouzena jako odvolací námitka. V odůvodnění se s ní žalovaný vypořádal v souvislosti s právním posouzením dlužnické plurality. Z odůvodnění napadených rozhodnutí v kontextu s důvody, o kterou byla vyslovená námitka podjatosti opřena, vyplývá, že se žalovaný námitkou podjatosti zabýval a odmítl ji. Žalovaný tuto námitku považoval a neustále považuje za účelovou; navíc dodává, že se nezakládá na pravdě, neboť žádná z úředních osob, které prováděly právní úkony v daném řízení, s žalobcem na celním úřadě nikdy nesloužila.

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

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

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

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

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

[53] Žalovaný vycházel z trestního rozsudku Krajského soudu v Brně ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci. Žalovaný v daném případě nemohl nepřihlídnout k ustanovení § 52 odst. 2 soudního řádu správního, dle kterého jsou správní soudy při svém

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

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

[55] 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.

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

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

V. Obsah nařízeného jednání před soudem

[58] V rámci jednání konaného před Krajským soudem v Brně setrvali oba účastníci řízení na svých předchozích stanoviscích a návrzích.

VI. Posouzení věci krajským soudem

[59] Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), osobou k tomu oprávněnou podle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního a jde o žaloby přípustné ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 soudního řádu správního. Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobách (ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu správního). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

K námitce prekluze práva vyměřit daň

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

[61] Podle ustanovení § 240 celního zákona celní dluh vzniká v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odňato celnímu dohledu a žalobce se tohoto jednání zúčastnil. Okamžik vzniku celního dluhu nastal dne 14. 11. a 5. 12. 2003. Stalo se tak v období od 12. 12. 2003 do 1. 2. 2004, kdy byl platný a účinný zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 187/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. S argumentací žalobce, že úkony učiněné správcem daně po 30. 4. 2004 nemají hmotněprávní oporu pro přetržení běhu prekluzivní lhůty, se soud s ohledem na konstantní judikaturu správních soudů, mimo jiné obsaženou též ve výše uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu, neztotožňuje.

[62] Prekluze celního dluhu byla upravena v ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, dle kterého nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Dle odst. 3 téhož ustanovení byl-li před uplynutím lhůty uvedený v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[63] 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). 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.

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

[65] 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.

[66] 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.

[67] 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.

[68] 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.

[69] 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.

[70] 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.

[71] 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 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.

[72] K tomu lze nad rámec shora uvedeného 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.

[73] K tomu však Nejvyšší správní soud v bodech [24] až [27] již citovaného rozsudku č. 1837/2009 Sb. NSS mimo jiné uvedl, že „*implicitní 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 dluzích 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, čj. 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).*

[74] *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).*

[75] 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.

[76] V nyní souzených věcech jednotlivé celní dluhy vznikly trestnou činností žalobce v roce 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.

[77] 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):

[78] 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.

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

[80] 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.

[81] 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.

[82] 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.

[83] Na základě výše uvedené argumentace soud dospěl k závěru, že předmětné úkony by byly způsobilé přetřhnout 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).

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

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

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

K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí

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

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

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

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

[91] 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 správce daně nebylo zneužitím pravomocí úřední osoby a že jej tedy nevydala podjata osoba, zabýval na str. 8 až 12 napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem.

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

[93] Co se týče námítky 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.“

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

[95] Tvrzení žalobce o nevypořádání odvolací námítky 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.

[96] 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.

[97] Co se týče okamžiku vzniku celního dluhu je pravdou, že žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvádí různá data vzniku celního dluhu. Nejedná se však o tak závažnou vadu, která by mohla způsobit nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Z petitu i odůvodnění rozhodnutí o odvolání je zcela zřejmé jakého platebního výměru se týká a o které věci žalovaný rozhodoval. Nepřesnosti obsažené toliko v odůvodnění rozhodnutí nemohou mít vliv na běh lhůty ve smyslu ustanovení § 268 odst. 2, 3 celního zákona, neboť lhůta pro zapsání částky cla do evidence počíná běžet vždy od konce roku, v němž celní dluh vznikl. V daném případě navíc žádná lhůta ani neběžela vzhledem k dikci ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona.

[98] K námitce porušení zásady ne bis in idem soud uvádí, že je nutné striktně oddělovat soukromoprávní, resp. pracovněprávní odpovědnost žalobce, a odpovědnost veřejnoprávní, zde ve smyslu daňové či celní povinnosti. Vždy je nutné mít na zřeteli, že jednání konkrétního subjektu může vést ke vzniku více druhů odpovědností, 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 ne bis in idem. U žalobce tedy na základě jednoho jednání došlo ke vzniku odpovědnosti pracovněprávní, jejímž následkem byl zánik pracovněprávního vztahu žalobce, a odpovědnosti veřejnoprávní, respektive daňové, na základě, které byla žalobci správcem daně vyměřena daň. Na základě uvedeného považuje soud postup správce daně, kterým byla žalobci vedle cla vyměřena spotřební daň a daň z přidané hodnoty, i přes současný vznik trestní a pracovněprávní odpovědnosti, zcela v souladu se zákonem.

K námitce vnitřní rozpornosti rozhodnutí (námitka III.A žaloby)

[99] K námitce vnitřní rozpornosti žalovaného rozhodnutí z důvodu stanovení celního dluhu jako zůstatku je nutné zohlednit platební výměry, kterými správce daně vyměřil žalobci nejdříve dovozní clo a poté spotřební daň. Správce daně v platebním výměru uvádí způsob výpočtu těchto částek a to tím způsobem, že nejdříve stanoví částku dovozního cla a spotřební daně, kterou poté následně snižuje v důsledku částečné úhrady těchto částek jedním ze solidárních dlužníků. Není tedy pravdou, že by správce s daně a následně i žalovaný dovozní clo a spotřební daň vyměřil pouze jako zůstatek celního dluhu, neboť platební výměry zcela v souladu se zákonem obsahují mechanismus výpočtu částky dovozního cla a spotřební daně, důvody jejich snížení s uvedením relevantní skutečnosti a jejich konečnou výši.

[100] Soud neshledává postup správce daně a následně i žalovaného, kdy přímo v platebním výměru zohlednil skutečnost, že částky dovozního cla a spotřební daně byly částečně uhrazeny jedním ze solidárních dlužníků, v rozporu se zákonem. V případě, že by bylo nutné trvat na postupu, který prosazuje žalobce, tedy vyměření celního dluhu v zákonné výši bez ohledu na jeho snížení, staly by se platební výměry nepřehlednými a postup správce daně by se v souvislosti se zvýšením administrativních úkonů stal neefektivním. Stanovení celního dluhu výše uvedeným způsobem je naopak zcela v souladu se zásadou efektivnosti činnosti veřejné správy, a to i s ohledem na skutečnost, že byl žalobce zcela informován o postupu správce daně a následně i žalovaného, kterým byla určena částka dovozního cla a spotřební daně.

[101] K námitce stanovení dovozního cla a spotřební daně v nesprávné výši soud pouze odkazuje na výše uvedené. Dovozní clo a spotřební daň tak byla správcem daně a následně i žalovaným stanovena zcela v souladu se zákonem, a tudíž i ve správné výši.

[102] Další námitkou uplatněnou v bodě III. A žaloby je námitka nesrozumitelnosti rozhodnutí z důvodu okamžiku vzniku celního dluhu. Soud musí přisvědčit žalobci, že v napadeném rozhodnutí žalovaného je jako den vzniku celního dluhu uvedeno různé datum. Jedná se však pouze o vadu formální s absencí vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí a to ani z hlediska určení rozhodného práva pro stanovení sazby spotřební daně, neboť všechna v napadených rozhodnutích uvedená data vzniku celního dluhu .

[103] U námitky použití nesprávné sazby spotřební daně je nutné brát zřetel na okamžik vzniku celního dluhu, který je rozhodným pro určení konkrétního právního předpisu, dle kterého je třeba dále postupovat při vyměření spotřební daně. V souzených věcech celní dluh vznikl v době účinnosti zák. č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu. Ze správního spisu vyplývá, že se jednalo o benzin s oktanovým číslem 95 nebo vyšším (automobilový benzin Euro Super 95 okt., bezolovnatý), který byl předmětem spotřební daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních účinného ke dni vzniku celního dluhu (motorové benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy sazebníku 2710 00 26 až 2710 00 37); obdobný závěr je nutno vztáhnout i na dovezenou motorovou naftu.

[104] Podle § 21 zákona o spotřebních daních účinného v den vzniku celního dluhu je základem daně množství paliv a maziv, u nichž vznikla daňová povinnost podle § 5 a 20, vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 stup. C. To neplatí pro zkapalněné plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti, a pro stlačené plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v m³ při normálním tlaku a teplotě. Sazby daně z minerálních olejů pak byly stanoveny (v souladu se směrnicí č. 2003/96/ES) v ustanovení § 22 odst. 1 zákona o spotřebních daních účinného ke dni vzniku celního dluhu. Pro motorové a technické benziny podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) (pro motorovou naftu písm. c) zákona o spotřebních daních účinného ke dni vzniku celního dluhu byla stanovena sazba 10.840 Kč/1000 l (pro motorovou naftu 8 150,- Kč/1000 l). Soud zkontroloval použitou sazbu daně v přezkoumávaných věcech a dospěl k závěru, že byla použita správná sazba daně.

K námitkám vztahujícím se k náležitostem rozhodnutí o vyměření DPH

[105] 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.

[106] 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.

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

[108] V daných případech správce daně ve výroku napadených rozhodnutí uvedl jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy, podle kterých rozhodoval, 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, resp. nicotnost. Není pak nezbytně nutné, aby konkrétní ustanovení celního zákona bylo opětovně citováno ve výroku pod bodem 3, neboť jeho užití vyplývá komplexně z výroku rozhodnutí.

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

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

[111] K námitce aplikace ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty soud uvádí následující. V ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty je mimo jiné uvedeno, že osobami, které jsou povinny platit daň jsou při dovozu zboží osoby, jimž má být propuštěno zboží, pokud zákon nestanoví jinak. Z odkazu správce daně v napadených rozhodnutích na ustanovení § 42 a § 43 odst. 1, odst. 2 starého zákona o dani z přidané hodnoty je zřejmé, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon nestanoví jinak a povinnost vyměřit daň při dovozu zboží vzniká dnem vzniku celního dluhu. Tato ustanovení nachází svůj odraz v ust. § 323 odst. 1 celního zákona, účinného v době vzniku celního dluhu. V daném případě vznikl celní dluh nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu a celní dluh vznikl v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odnato 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 stal společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu celních předpisů, konkrétně podle ustanovení § 240 odst. 3 písm.b) celního zákona, ve znění účinném v době vzniku celního dluhu, jakož i daňovým dlužníkem ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Výše uvedenými ustanoveními je tak vyloučena aplikace ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty.

[112] Pokud žalobce v žalobě vznesl nesouhlas se stanoviskem žalovaného, podle kterého aplikaci ustanovení § 3 odst. 1 starého zákona o dani z přidané hodnoty vylučuje ustanovení § 42, § 43 odst. 2, 3 tohoto zákona, není tato námitka odůvodněna. Nesouhlas je

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

K námitce vztahující se k náležitostem rozhodnutí o vyměření spotřební daně

[113] Podstata této námítky je obsahově shodná jako shora již vypořádaná námitka. Proto soud žalobce odkazuje na výše uvedené a pouze opakuje, že jestliže správce daně ve výroku rozhodnutí uvádí celní zákon, podle kterého bylo postupováno, není pak nezbytně nutné, aby ustanovení celního zákona bylo opětovně citováno ve výroku pod bodem 2, neboť jeho užití vyplývá komplexně ze záhlaví rozhodnutí.

[114] Současně je soud toho názoru, že žalovaný dostatečným způsobem ve svých rozhodnutích objasnil podle jakých právních předpisů a jejich konkrétních ustanovení je žalovaný povinen platit kromě celního dluhu i vyměřenou částku daně z přidaného hodnoty a spotřební daně. Soud se s tímto podrobným vysvětlením žalovaného ztotožňuje a na jeho odůvodnění v tomto ohledu odkazuje.

[115] K námitce správné sazby spotřební daně je nutné brát zřetel na okamžik vzniku celního dluhu, který je rozhodným pro určení konkrétního právního předpisu, dle kterého je třeba dále postupovat při vyměření spotřební daně. V souzených věcech je okamžik vzniku celního dluhu stanoven v době účinnosti zák. č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu. Soud dále odkazuje na závěry vyslovené v odst. [102] a [103] tohoto rozsudku.

K námitkám vztahujícím se k dlužnické solidaritě

[116] 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.

[117] 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.

[118] 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 popsáním prokázáním 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.

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

[120] 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.

[121] 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.

[122] 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.

[123] 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.

[124] 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.

[125] 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.

Námitky vztahující se k dokazování

[126] 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 uplatnění nároku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006).

[127] 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 neodvážedním 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 - benzinu 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 benzinu 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 benzinu 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.

[128] Jak uvedeno již výše, popsáním 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.

[129] 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.

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

[131] Podle ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků a poté i podle ustanovení § 99 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo 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 povinen vycházet z pravomocného rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 39 T 10/2005-9474 ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci č. j. 5 To 85/2007-10646.

[132] 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 ustanovení § 240 (ve vztahu k otázce prekluze celního dluhu) a ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona (ve vztahu k otázce dlužnické solidarity).

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

[134] Co se týče vzájemného vztahu rozhodnutí ředitele Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2004 a pravomocného odsuzujícího rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, žalovaný logickým a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč z tohoto důkazu nevycházel, přičemž ve svém odůvodnění současně popsal, v jaké době a za jaké důkazní situace tento dokument vznikl. K tomuto hodnocení žalovaného soud dodává, že dle čl. 40 odst. 1 Listiny základních práv a svobod jen soud rozhoduje o vině a trestu za trestné činy. Podle odst. 2

tohoto ustanovení každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, je považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena. V daném případě, rozhodoval žalovaný o odvolání žalobce v době, kdy již byl pravomocný rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 5 To 85/2007-10646, jimž byl žalobce uznán vinným za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákona.

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

[136] 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 výsledch 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 výsledku svědka Zelinky v rámci soudního řízení za nadbytečné.

[137] 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, nepoživá presumpci správnosti, nýbrž musí být jako jeden z důkazů, tedy jako výpověď daňové subjektu, hodnocena v kontextu s ostatními důkazy ve věci provedenými. Co se pak týče protokolu ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2, s hodnocením tohoto důkazu se žalovaný dostatečně vypořádal.

[138] 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 nepochybnitelně 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 irrelevantní.*“ 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).

[139] Důkazy provedené operativní technikou (lustrace telefonního čísla ze dne 3.2.2004 a kontrola odchodích hovorů) pouze dokazují skutečnost, že žalobce spáchal předmětné trestné činy jako člen organizované skupiny, kterých se dopustil v určitém časovém horizontu.

[140] 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 žalovaném rozhodnutí vyplývá, že osobou v kožené bundě není žalobce, ale jiný člen organizované skupiny F. C.

[141] 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.

[142] 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.

[143] Pokud jde o zásadu *in dubio mitius* vyslovenou v nálezu 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.

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

[145] 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

patrně, 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).

VII. Shrnutí a náklady řízení

[146] 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.

[147] 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 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 rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Brně dne 11.12.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu