



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátisím 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, zast. JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Kořenského 15, Praha 5, proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, č. j. 71-28/2009-170100-21, č. j. 71-29/2009-170100-21, č. j. 71-30/2009-170100-21, č. j. 71-31/2009-170100-21, č. j. 71-32/2009-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012 – 349,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost do výroku II. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012 – 349, **se odmítá**.
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012 – 349, **se ve výrocích I., III. a V. zrušuje** a věc se v tomto rozsahu **vrací** soudu k dalšímu řízení.
- III. Žádný z účastníků **nemá** v rozsahu, v němž byla kasační stížnost odmítnuta, právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výroku I., II. a III. v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterými byla zrušena jím vydaná rozhodnutí, jakož i předcházející rozhodnutí Celního úřadu Praha III, a to pro uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je otázka prekluze práva vyměřit celní dluh. Celní dluh vznikl podle ustanovení § 240 odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc, okamžikem nezákonného odnětí množství zboží podléhajícímu celnímu dohledu, v termínech a množstvích zboží uvedených v tabulce výpočtu cla a daní, obsažených ve výrocích žalobou napadených rozhodnutí [odpis zboží z účtu žalobce (dříve Bena, a. s.) vedeném v BPCS – elektronickém evidenčním systému provozovatele produktovodní sítě (Čepro, a. s.)]. Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána po druhé.

1.1 První řízení před Nejvyšším správním soudem

[3] Rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, Nejvyšší správní soud zrušil v pořadí první rozsudek městského soudu (rozsudek ze dne 4. 8. 2011, č. j. 7 Ca 179/2009 - 131) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Městský soud v prvním rozsudku zrušil všechna v záhlaví uvedená rozhodnutí stěžovatele, jakož i jim předcházející platební výměry, neboť dospěl k závěru, že celní dluh (na dani z přidané hodnoty a spotřební dani) byl pravomocně vyměřen po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření. Zdůraznil, že celní dluh je v posuzované věci spojen s odnětím zboží celnímu dohledu a pro posouzení jeho vzniku je proto rozhodující faktický stav. Stěžovatel vymezil vznik celního dluhu v každém rozhodnutí konkrétně takto:

1. rozhodnutí, č. j. 71-27/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 43/2003, od 14. 5. 1997 do 31. 12. 2000;
2. rozhodnutí, č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 44/2003, od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002;
3. rozhodnutí, č. j. 71-29/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 45/2003, od 31. 1. 1997 do 30. 4. 1998;
4. rozhodnutí, č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 46/2003, od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999;
5. rozhodnutí, č. j. 71-31/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 47/2003, od 1. 3. 1999 do 30. 9. 2000;
6. rozhodnutí, č. j. 71-32/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 48/2003, od 27. 10. 2000 do 16. 10. 2002.

[5] U celních dluhů, které vznikly v rozmezí let 1997 a 1998, počala dle závěru městského soudu dle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o soustavě daní“), tříletá prekluzivní lhůta běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a uplynula dne 31. 12. 2001. Platební výměry, resp. žalobou napadená rozhodnutí, která se celních dluhů vzniklých mj. v tomto období týkají, považoval za nezákonná, a to s ohledem na zánik práva vyměřit celní dluh ještě předtím, než nabyla právní moci.

[6] Pokud jde o zbývající celní dluhy, tj. dluhy vzniklé v rozmezí let 1999 až 2002, bylo dle městského soudu i v jejich případě právo na vyměření prekludováno. Prvním úkonem, který měl vliv na běh prekluzivní lhůty, tj. jednalo se o úkon k vyměření nebo vymáhání daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, bylo zahájení kontroly dne 23. 7. 2002. Nová tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu tak počala běžet dne 31. 12. 2002 a uplynula

dne 31. 12. 2005. Do tohoto data musel být pravomocně celní dluh vyměřen, popř. učiněn další úkon směřující k vyměření daně, což se nestalo. Vliv na běh prekluzivní lhůty nemělo ani předchozí řízení před městským soudem, který se na základě žalob podaných dne 14. 5. 2004 již jednou původními rozhodnutími stěžovatele zabýval, uvedená rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Úprava počátku, běhu a uplynutí prekluzivní lhůty je úpravou hmotněprávní, a to včetně ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), účinného od 1. 1. 2003. Přestože je totiž ustanovení § 41 zakomponováno do procesního předpisu, samo o sobě procesní charakter nemá, a soudního řízení správního se ani netýká. Ustanovení § 41 s. ř. s. tak běh prekluzivních lhůt v projednávané věci ovlivnit nemohlo.

[7] Nejvyšší správní soud se při prvním projednávání věci ztotožnil se závěrem městského soudu, že u celních dluhů na dani z přidané hodnoty a spotřební dani, vzniklých v rozmezí let 1997 a 1998, došlo ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní k uplynutí prekluzivní lhůty, ještě před jejich pravomocným vyměřením. Lhůta počala běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a skončila dne 31. 12. 2001. Na rozdíl od městského soudu však dospěl k závěru, že ustanovení § 41 s. ř. s. se, jakožto ustanovení procesního charakteru, aplikuje i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti s. ř. s., a to od 1. 1. 2003. Otázku prekluze celních dluhů vymezených v rozmezí let 1999 až 2002 považoval proto za stále otevřenou. Vycházel mj. z předpokladu, že (mimo celní dluhy, jejichž vznik spadá do období od 23. 7. 2002) mohlo dojít v důsledku zahájení kontroly dne 23. 7. 2002 k přetržení běhu základní tříleté prekluzivní lhůty a k běhu lhůty nové, která počala běžet dne 31. 12. 2002 a jejíž konec by připadl na 31. 12. 2005. V důsledku řízení před městským soudem a případně i dále před Nejvyšším správním soudem mohlo následně dojít k jejímu stavení a k prekluzi práva vyměřit celní dluh nemuselo ve všech posuzovaných případech dojít. Z uvedeného důvodu byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

I. II Druhé řízení před Nejvyšším správním soudem

[8] V nyní projednávané věci městský soud výrokem II. zrušil platební výměr č. 45/2003 a rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-29/2009-170100-21, kterými byl vyměřen celní dluh vzniklý pouze v prekludovaném období (1997 a 1998). Výrokem I. a III. zrušil také platební výměry č. 44/2003 a 46/2003 včetně rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-28/2009-170100-21 a č. j. 71-30/2009-170100-21, kterými byly vyměřeny celní dluhy vzniklé v rozmezí od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002 (pl. výměr č. 44) a v rozmezí od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999 (pl. výměr č. 46). Takový postup byl s ohledem na to, že stěžovatel přikročil k vyměření souhrnného celního dluhu, nutný, neboť dle městského soudu nelze zrušit pouze část rozhodnutí orgánu celní správy, přičemž již prekludování pouhé části takto vyměřeného dluhu zakládá nezákonnost rozhodnutí jako celku.

[9] Prekluzi práva vyměřit celní dluh označil za takovou vadu řízení před správními orgány, která brání věcnému přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, a proto postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. shora uvedená rozhodnutí celních orgánů bez jednání zrušil.

[10] Výrokem IV. bylo řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, č. j. 71-31/2009-170100-21 a č. j. 71-32/2009-170100-21,

vyloučeno k samostatnému projednání. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21 (platební výměr č. 43), je oproti zrušeným rozhodnutím odlišné v tom, že za období od 14. 5. 1997 (řádek 57 tabulky ve výroku rozhodnutí) do 30. 4. 1999 (řádek 4169) byl proveden zápočet, aniž by byl vyměřen celní dluh. Zbývající uvedená rozhodnutí neobsahují celní dluhy vzniklé v letech 1997 a 1998. Bez posouzení dalších úkonů celních orgánů nelze otázku prekluze vyřešit. Z uvedených důvodů městský soud vyloučil žaloby směřující do těchto rozhodnutí k samostatnému řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[11] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že řízení před městským soudem proběhlo bez ústního jednání. Uvádí, že po té, co byl rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen, vyzval městský soud strany, aby se k věci vyjádřily. V jeho výzvě nebyl ani náznak toho, že by soud rozhodoval bez jednání, žádná ze stran takový postup nenavrhla.

[12] Účelem veřejného jednání a zachování principu ústnosti je zachování všech procesních práv účastníků řízení, která jsou zákonem upravena, včetně práva se k věci vyjádřit. Strany mají právo požadovat po soudu příslušná poučení, mají právo se vyjádřit k dílčím otázkám a zapůsobit na soud v rámci svých závěrečných návrhů.

[13] Je otázkou procesní strategie jednotlivých stran, které argumenty uvedou v písemné podobě (v zásadě všechny) a které zdůrazní v závěrečném návrhu, popřípadě rozvedou polemiku s vyjádřením protistrany. Stěžovatel počítal s nařízením jednání a z tohoto důvodu i tomu přizpůsoboval svou procesní strategii. Skutečnost, že soud rozhodl bez jednání, je porušením principu procesní předvídatelnosti postupu soudu.

[14] Jakkoliv je systém správního soudnictví primárně určen k ochraně hmotných subjektivních práv fyzických a právnických osob, nelze zcela popřít, že řízení podle soudního řádu správního je ovládáno principem rovnosti účastníků, co se týče jejich procesních práv; k tomu viz § 36 odst. 1 s. ř. s.: *„Účastníci mají v řízení rovné postavení. Soud je povinen poskytnout jim stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu.“*

[15] Stěžovatel se domnívá, že pokud by jednání bylo řádně nařízeno, byly by otázky v rozhodnutí řešené předmětem koncentrované právní diskuse. Vedle konečné právní argumentace by rovněž mohl uvádět některé skutkové okolnosti, respektive poukazovat na skutkové okolnosti, jež staví prekluzivní lhůtu dříve než ke dni 23. července 2002, jak doposud soudy předpokládají. V této souvislosti poukazuje na to, že v dosavadním procesním diskursu nebyl pro tyto úvahy prostor, protože žalovaný čelí právnímu názoru o prekluzi v tomto řízení až od prvního rozsudku Městského soudu v Praze (mezitím zrušeného), přičemž doposud od té doby neměl šanci v nařízeném jednání řízení před soudem tyto skutečnosti uvádět. Má např. za to, že skutečnost, že orgány celní správy přijmou jednotnou celní deklaraci, je krok, který směřuje k budoucímu vyměření daně zboží zatím evidovaného jako zboží v celním dohledu; tento argument lze i konkretizovat poukazem například na jednotnou celní deklaraci ze dne 8. března 2001 ev. č. 51768201-00768-2.

[16] Stěžovatel dále namítá, že soud svoji hodnotící roli pojal příliš široce. Okamžik, kdy celní dluh vznikl, byl vymezen v situaci, kdy nebyl znám výklad práva podaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 15/2009. Jakkoliv se jedná o výklad práva, který v abstraktní a teoretické podobě existoval před tímto rozsudkem, nelze s ohledem na skutečnost, že jeho podoba byla známa až od určité doby, zcela odhlížet od fakticity normotvorné role soudu. Stěžovatel nijak se závěry tohoto rozsudku nepolemizuje, stejně jako se skutečností, že podaný výklad práva radikálně změnil jeho dosavadní interpretaci, ale má za to, že faktická normotvorná role soudu je faktor, jenž je třeba vzít v úvahu při hodnocení skutkového stavu v jiných věcech, včetně této.

[17] Své zjišťování a následné hodnocení skutkového stavu stěžovatel formuloval tak, aby odpovídalo jeho předchozím představám o právu. Poté, co doznal výklad práva změny, vedly i úvahy správního orgánu jiným směrem, který je patrný z předchozí kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se k nim věcně nevyjádřil, protože seznal, že v řízení o kontrole zákonnosti napadeného rozhodnutí správního orgánu není pro změnu právního názoru správního orgánu místo.

[18] Jakkoliv je tento závěr nepochybně správný, platí i jeho logický důsledek. Pokud je předmětem přezkumu zákonnost napadeného rozhodnutí a nikoliv diskuse nad jinými možnostmi, musí se tohoto principu držet i soudy. Řízení před soudem se nemůže odchýlit od předmětu svého přezkumu, tedy od otázky zákonnosti napadeného rozhodnutí. Soudy nemohou svým rozsudkem a jeho odůvodněním nahrazovat rozhodnutí, které je přezkoumáváno, v rozsahu, který přesahuje zákonnost rozhodnutí. Pokud nemůže nezákonné právní konstrukce nahrazovat žalovaný správní orgán, není ani soud oprávněn domýšlet důsledky případného řízení po zrušení napadeného rozhodnutí.

[19] Soud zcela odhlédl od toho, že po zrušení napadeného rozhodnutí se otevírá znovu původní řízení, které může důkazně skončit jinak, protože v prostředí nového výkladu práva bude mít správní orgán zapotřebí zjišťovat nové skutečnosti nebo dosavadní skutečnosti hodnotit jinak. Soud namísto toho, aby konstatoval, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože správní orgán vůbec nevzal otázku prekluze v úvahu, přičemž v daném případě se tato otázka jako klíčová nabízela, tak popsal a právně odůvodnil skutkový stav v podobě, která překračuje přezkum a sám si učinil úsudek o prekluzi, přičemž vzal v potaz takový skutkový stav, který byl zjišťován v kontextu jinak vykládaného práva.

[20] Takový postup je ovšem nepřipustný a systém kontroly zákonnosti mocí soudní nepřipouští, aby moc soudní nahrazovala postup moci výkonné, která je zákonem oprávněna rozhodovat, zda vyměří daň (clo) či nikoliv. Soudní kontrola rozhodovací činnosti moci výkonné je založena na principu minimalizace zásahů do rozhodovací sféry moci výkonné. Tento princip zavazuje soudy zasahovat pouze v takové míře, v jaké je to nezbytně nutné. Jinými slovy, soud neměl řešit otázku existence či prekluze celního dluhu, ale měl řešit pouze otázku zákonnosti jeho vyměření, aniž by předvídal následné závěry založené na případném doplněném dokazování.

[21] Poslední okruh kasačních námitek směřuje slovy stěžovatele do „*nesprávné generální aplikace počátku běhu prekluzivní lhůty*“. Závěry městského soudu vycházejí z předpokladu, že pokud je jedním rozhodnutím vyměřen celní dluh, tak je třeba otázku prekluze posuzovat

nikoliv k jeho dílčím prvkům (odnětím celnímu dohledu). Napadená rozhodnutí (a jimi potvrzené výměry) vyměřují celní dluhy vznikající v delším časovém horizontu, jejichž rozpis je specifikován ve výroku rozhodnutí v podobě tabulek.

[22] Soud ve svém odůvodnění konstatoval (str. 5 odst. 3), že „se soud ztotožňuje se závěrem *Zjištění Celního ředitelství Praha č.j. 14803-18/08-170100-21*, že *samostatné výroky ke každému jednotlivému celnímu dluhu by pro jejich velký rozsah byly vyloučeny*.“ Na tuto úvahu pak implicitně navázal konstrukcí, že pokud počala běžet prekluzivní lhůta ve vztahu k prvnímu odnětí celnímu dohledu, tak její efektivní uplynutí se vztahuje i na celní dluhy vymezené v tomtéž rozhodnutí, byť tyto dluhy vznikly později, někdy i významně později.

[23] Tato právní konstrukce je neudržitelná. Prekluzivní lhůty je třeba posuzovat ve vztahu ke každému jednotlivému identifikovatelnému útoku na celní a daňové zájmy odděleně. Pokud stěžovatel shrnul postupně narůstající celní dluh do jednoho napadeného rozhodnutí nečinil tak proto, že se domníval, že je právně nebo fakticky nedělitelný, ale proto, že to považoval za praktické a přehledné.

[24] Právní hodnocení soudu je tedy nepřipustně paušalizující, pokud soud konstatuje prekluzi ve vztahu k celému celnímu dluhu pro jeho implicitní nedělitelnost. Logika soudu je neudržitelná mimo jiné proto, že pokud by prekluzivní doba ve vztahu k celému dluhu založenému souvislým jednáním běžela od počátku tohoto jednání, tak by dluh, pokud by tato činnost byla delší než tři roky, vznikl a narůstal dokonce i v době, kdy byl již prekludován. Takový závěr je ovšem neudržitelný.

[25] Soudní praxe správního soudnictví sice nezná rušení části napadeného rozhodnutí, pokud není rozhodnutí rozděleno do různých výroků, z nichž každý je možné prozkoumat samostatně. Z teoretického hlediska ovšem není důvod, proč nezrušit pouze část napadeného rozhodnutí. Pokud v oblasti celních dluhů bylo vydáno mnoho novátorských rozsudků, není důvod, proč procesní invenci omezit ve vztahu k částečnému zrušení rozhodnutí.

[26] Soud měl zrušit rozhodnutí jako celek s tím, že v odůvodnění by své závěry o prekluzi individualizoval ve vztahu k jednotlivým částem celního dluhu, protože jiné jeho části mohou v následujícím řízení obstát. Tato námitka se rovněž netýká pouze odůvodnění, ale i výroku, a to i pro případ, že by soud nepřistoupil na koncepci zrušení části rozhodnutí. Další možností pak bylo ponechat platební výměry v platnosti a umožnit stěžovateli vydat v rámci odvolacího řízení nová rozhodnutí.

[27] Stěžovatel dále odkázal na svoji argumentaci týkající se vybočení soudu ze zákonem stanovených mezí soudního přezkumu. Je přesvědčen, že podmínky pro aplikaci § 78 odst. 3 s. ř. s. nebyly dány. Soud sice podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, avšak i tato úvaha má své meze. Soud je oprávněn tak učinit pouze v případě, kdy vytýkanou nezákonnost nelze odstranit v řízení před správním orgánem druhého stupně, což není projednávaný případ.

[28] Uznání relevance jakéhokoliv stížního důvodu je důvodem k vyhovění stížnosti.

[29] Podáním ze dne 5. 9. 2014 stěžovatel zaslal soudu rozsudek Městského soudu v Praze v trestní věci sp. zn. 10 T 11/2012, kterým byl uznán vinným obžalovaný Leopold Klimus, společník a jednatel společnosti Venturon Investment s. r. o., (obchodní partner stěžovatele, resp. jeho právního předchůdce, pozn. NSS), a to v souvislosti s posuzovanými celními dluhy.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[30] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že stěžovatel znovu nepřipustně posouvá den odnětí zboží celnímu dohledu na rok 2002, kdy byla podána tranzitní celní prohlášení. Stěžovatel tím nastoluje situaci, jako kdyby mohl v rámci řízení o kasaci svoje rozhodnutí měnit nebo doplňovat. Tak tomu ovšem není, neboť předmětem přezkumu je jeho pravomocné rozhodnutí. Jestliže sám ve výroku svých rozhodnutí určil přesný den údajného odnětí zboží celnímu dohledu, nemůže nyní tvrdit, že se tak stalo o pět let později.

[31] Celní správa byla informována o dovozu zboží ze Slovnaftu Bratislava celním počítadlem na produktovodu v Břeclavi i samotným žalobcem v 75 jednotných celních deklaracích, které také byly předmětem řízení. Mohla si tudíž kdykoli v průběhu let 1997 až 2002 průběžně kontrolovat, zda u dovezeného zboží nedošlo k jeho odnětí celnímu dohledu. Mohla si kdykoli v tomto časovém rozmezí sečíst veškeré tuzemské i zahraniční nákupy zboží, odečíst od nich prodané zboží a vzniklý rozdíl – pokud by byl větší než nakoupené tuzemské a proclené zahraniční zboží – by byl celním únikem. Pokud této své pravomoci celní správa nevyužila, jde o její problém, který nyní nemůže přenášet na žalobce s odůvodněním, že se před 17 lety mylila.

[32] Rozhodující pro posouzení věci je stav popsáný v žalovaných správních rozhodnutích. Ostatně tuto otázku vyřešil již Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku, když uvedl: „*Rozsáhlá argumentace stěžovatele snažícího se ex post posunout vymezení celního dluhu k okamžiku podání celní deklarace se naprosto mýlí se skutkovými a právními okolnostmi, na kterých stěžovatel postavil svá rozhodnutí, a jako taková nemůže obstát.*“

[33] K absenci ústního jednání žalobce uvádí, že k otázce prekluze se stěžovatel mohl koncentrovaně a srozumitelně vyjádřit, neboť byla namítána již v původní žalobě. Není zřejmé, co by k jednoznačnému závěru obou správních soudů o zániku práva vyměřit celní dluh za roky 1997 a 1998 mohl namítat. Právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS byl městský soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Je proto nadbytečné opětovně pro tyto nepřipustné argumenty konat ústní řízení, navíc za situace, kdy městský soud vyzval žalovaného, aby se k závěrům zrušujícího rozsudku písemně vyjádřil, což stěžovatel podle svého vyjádření učinil.

[34] Nedůvodná je rovněž argumentace poukazem na skutečnost, že stěžovatel neznal výklad práva podaný rozsudkem NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 15/2009. Pouze pro úplnost žalobce uvádí, že prekluzivní lhůtou dle § 4 zákona o soustavě daní argumentoval již v odvolání a první žalobě proti rozhodnutím stěžovatele vydaným v roce 2004, což je dohledatelné ve správním spisu. Nereagoval-li na to stěžovatel již tenkrát, nemůže po 10 letech vystupovat v roli překvapeného.

[35] Tvrdí-li nyní stěžovatel že „správní orgán vůbec neaplikoval úvahu o tom, že by měla počít běžet prekluzivní lhůta a vůbec nevzal otázku prekluze v úvahu“, je nutné připomenout, že nyní napadená rozhodnutí odvolací orgán vydal dne 28. 4. 2009. Stěžovatel měl tedy možnost se ještě před jejich vydáním seznámit s nálezem Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, ve věci sp. zn. I. ÚS 1169/07, který se otázkou prekluze byl v souvislosti s ustanovením § 47 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb. zabýval. Ústavní soud zde mimo jiné v bodu 15 tohoto nálezu uvedl: *„Předmětem prekluze může být nejen majetkové právo, ale též možnost učinit procesní úkon... Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu není nikdy ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytnout ochranu.“*

[36] Konstatování prekluze soudem v daném případě tudíž není překročením přezkumu, jak uvádí stěžovatel, nýbrž povinností soudu (srov. též zrušující rozsudek NSS, č. I. 231). Otázka prekluze nemůže být pro stěžovatele překvapivá, tím méně pak za situace, kdy byla již od roku 2003 namítána žalobcem. Nevyhověl-li stěžovatel námitce (několika forem) prekluze, musel tak za něj učinit soud. V daném případě tudíž nešlo o „extenzi“ soudu ve vztahu k § 78 odst. 3 s. ř. s., nýbrž o plnění jeho povinnosti napravit zásadní pochybení správních orgánů ze své úřední povinnosti. Nelze totiž opomenout, že k závěru o prekluzi práva za období let 1997 a 1998 dospěl ke shodnému názoru i NSS v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 72/2011. Jeho právní názor je pro městský soud závazný. K prekluzi práva za období let 1999 až 2002 došlo z důvodů uvedených v žalobě rovněž, jejich zkoumáním se však městský soud z důvodů žalobci neznámých nezabýval, ač tak vzhledem ke své vázanosti právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem nepochybně učinit měl. Rozsudek v trestní věci Leopolda Klimuse, spolčnicka a jednatele společnosti Venturon Investment s. r. o., považuje za nepodstatný, neboť se netýká stěžovatele (resp. jeho právního předchůdce, ani jeho jednatelů) a vychází zřejmě pouze z nyní přezkoumávaných nepravomocných rozhodnutí stěžovatele.

[37] Dále navrhuje opravu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 76/2014 - 28, kterým byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek, neboť má za to, že Nejvyšším správním soudem přiznaný odkladný účinek dopadá i na žaloby, které byly městským soudem výrokem IV. nyní přezkoumávaného rozsudku vyloučeny k samostatnému projednání.

[38] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[39] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). S ohledem na opakované projednávání věci se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[40] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu.

[41] Pravým smyslem výše uvedeného ustanovení soudního řádu správního je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i zdejší soud je předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu citovaného ustanovení se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu např. v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publikovaném pod č. 2365/2011 Sb. NSS, kde uvedl: *„Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenal odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“*

[42] Tento princip může být dále prolomen v případě, změní-li se skutková zjištění, právní poměry anebo dojde-li k podstatné změně judikatury na úrovni vrcholných soudů, tj. Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

[43] Předchozí rozhodnutí městského soudu nebylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné procesní pochybení. Rovněž nedošlo ke změně skutkového nebo právního stavu, ani k podstatné změně soudní judikatury. V projednávané věci se městský soud naopak právním názorem Nejvyššího správního soudu ve věci prekluze celních dluhů vymezených v období roku 1997 a 1998 řídil a v souladu s ním výrokem II. napadeného rozsudku zrušil jak platební výměr č. 45/2003, tak rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009 č. j. 71-29/2009-170100-21. Těmito rozhodnutími byl vyměřen celní dluh, vymezený celními orgány obdobím od 31. 1. 1997 do 30. 4. 1998. Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku městského soudu proto není ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná.

[44] Kasační stížnost směřující proti výrokům I. a III. rozsudku městského soudu přípustná je, neboť těmito výroky byla zrušena rozhodnutí stěžovatele, jakož i jim předcházející rozhodnutí Celního úřadu pro Prahu III, která kromě celních dluhů vzniklých v na jisto prekludovaných obdobích, zahrnovala také celní dluhy vzniklé v obdobích následujících. V rozhodnutí č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 44/2003, stěžovatel vymezil vznik celních dluhů obdobím od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002, v rozhodnutí č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn platební výměr č. 46/2003, stěžovatel vymezil vznik

celních dluhů od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999. V této souvislosti je nutné přisvědčit městskému soudu, že zdejší soud ve zrušujícím rozsudku posledně uvedené období uvedl nesprávně. Toto dílčí pochybení však není pro nyní posuzované otázky nijak podstatné. Nejvyšší správní soud odmítl zrušující důvody městského soudu, neboť se neztotožnil s jím učiněným výkladem ohledně aplikace § 41 s. ř. s. Zákonost těchto rozhodnutí však Nejvyšší správní soud v předcházejícím řízení žádným způsobem neposuzoval, a proto je v tomto rozsahu kasační stížnost přípustná.

[45] Městský soud zrušil napadená rozhodnutí postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. umožňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu bez jednání v případě, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci.

[46] Povinnost podrobit se vyměření daně či cla není časově bezbřehá, je vázána lhůtami a to lhůtami prekluzivního charakteru, k nimž je povinen správní orgán přihlížet z úřední povinnosti (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1169/07). Prekluze je vadou natolik závažnou, že brání věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, neboť prekludovaným právům se ochrana neposkytuje. Vyměření nebo doměření celního dluhu po uplynutí prekluzivní lhůty je proto nepochybně vadou řízení před správním orgánem mající vliv na zákonost rozhodnutí ve věci samé a tato vada řízení je podřaditelná pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Dospěl-li městský soud k závěru, že z důvodu prekluze rozhodnutí stěžovatele neobstojí, byl oprávněn postupovat ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[47] Nad rámec uvedeného je nutné zdůraznit, že žalobce namítal prekluzi práva nejen v žalobě (podané dne 3. 7. 2009), ale i v průběhu řízení před celními orgány. Zrušující rozsudek byl Nejvyšším správním soudem vydán dne 31. 5. 2012, přičemž stěžovatel i žalobce byli městským soudem vyzváni, aby se k závěrům, uvedeným ve zrušujícím rozsudku vyjádřili. Ostatně toho stěžovatel také využil. Stěžovatel měl v tomto řízení 5 let na to, aby veškerou svoji argumentaci řádně uplatnil; ze strany městského soudu se mu (stejně jako žalobci) dostalo většího standardu, než zákon ukládá. Veškeré námitky napadající absenci ústního jednání proto považuje zdejší soud za ryze účelové a naprosto nedůvodné. Právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS byl městský soud navíc vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[48] Námitky napadající příliš široce pojatou hodnotící roli soudu jsou jen velmi obtížně uchopitelné. Nejvyššímu správnímu soudu totiž není vůbec zřejmé, jak by posuzováním prekluze práva vyměřit celní dluh mohl městský soud vybočit z mezí zákonem stanoveného soudního přezkumu. V souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. je soud povinen přezkoumat napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Námitku prekluze žalobce ve svých žalobách výslovně namítal a poměrně obsáhle argumentoval tím, že tato otázka byla stěžovatelem posouzena v odvolacím řízení zcela chybně. Nevypořádáním této námitky by proto městský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[49] Dále je nutné zdůraznit, že i kdyby žalobce námitku prekluze práva nevzněl, byl by městský soud povinen v souladu s konstantní a obecně známou judikaturou Ústavního soudu, jakož i Nejvyššího správního soudu, tuto otázku posoudit z úřední povinnosti. Stěžovateli musí být tato judikatura známa nejen z jeho úřední činnosti, ale také z prvního zrušujícího rozsudku v této věci. Nejvyšší správní soud v jeho odůvodnění citoval z nálezu

Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, ve věci sp. zn. I. ÚS 1169/07, podle kterého „nepřihlédnutí k prekluzi práva z úřední povinnosti znamená porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Požadavek zkoumat prekluzi ex offio je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. Správní soudy jsou povinny zabývat se tím, zda daň (clo) nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit“.

[50] Za zcela absurdní považuje Nejvyšší správní soud argumentaci, dle které stěžovatel „své zjišťování a následné hodnocení skutkového stavu formuloval tak, aby odpovídalo jeho předchozím představám o právu. Poté, co doznal výklad práva změny, vedly i úvahy správního orgánu jiným směrem, který je patrný z předchozí kasační stížnosti“. Pro posouzení vzniku celního dluhu je rozhodující faktický stav, který tu k určitému okamžiku prokazatelně existoval. Okamžik, ke kterému v minulosti došlo k odnětí zboží celnímu dohledu, nemůže být následně měněn či přizpůsobován podle toho, jak se vyvíjí představy celních orgánů o výkladu práva. Jinými slovy, skutečnost, že celní orgány měly za to, že v rozhodné době žádné prekluzivní lhůty pro vyměření cla neexistovaly, není skutkovou okolností, která již existující faktický stav může jakýmkoliv způsobem modifikovat. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že snaha stěžovatele ex post posunout vznik celního dluhu na pozdější období je naprosto nepřijatelná. Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani rozsudek v trestní věci, zaslaný v doplnění ke kasační stížnosti.

[51] Městský soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu souladném se zákonem a jeho postupu nelze nic vytknout. Ostatně povinnost zabývat se prekluzí práva z úřední povinnosti mají nejen správní soudy, ale také správní orgány.

[52] Námitky označené stěžovatelem jako námitky „nesprávné generální aplikace počátku běhu prekluzivní lhůty“ jsou důvodné pouze z části.

[53] Městský soud v žádné části svého odůvodnění ani neuvedl, ani nenaznačil, že prekluze práva vyměřit celní dluh se neposuzuje ke konkrétnímu dluhu, či že uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu k prvnímu odnětí celnímu dohledu se vztahuje i na celní dluhy vymezené v tomtéž rozhodnutí, byť tyto dluhy vznikly později.

[54] Ke zrušení rozhodnutí obsahujícího celní dluhy vzniklé v rozmezí od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002 přikročil městský soud nikoli proto, že by běh prekluzivních lhůt odvozoval od nejdříve vzniklého celního dluhu, ale proto, že stěžovatel tyto celní dluhy vyměřil jediným výrokem. Městský soud měl za to, že pokud tato rozhodnutí obsahovala i prekludovaná období, byla stížena částečnou nezákonností a soud je nemohl nechat v platnosti, vzhledem k jedinému výroku však ani nemohl rozhodnutí zrušit pouze částečně.

[55] Taková úvaha je bezesporu zcela na místě ohledně druhostupňového rozhodnutí, tj. rozhodnutí stěžovatele, nikoli však ve vztahu k prvostupňovému. Ke zrušení rozhodnutí, jež předcházelo žalobou napadenému rozhodnutí, lze přistoupit jen tehdy, jsou-li tu okolnosti takový postup odůvodňující (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Tyto okolnosti zákon blíže nespecifikuje, ovšem to, že zákon stanoví tento postup jako výjimečný, znamená, že úvaha

soudu není neomezená; vždy musí být opřena o okolnosti, pro které je třeba, aby bylo zrušeno současně i rozhodnutí prvostupňové.

[56] Takový postup je důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, např. proto, že k tomu nebyly splněny podmínky stanovené hmotně právním předpisem, typicky došlo-li k zániku práva z důvodů prekluze nebo že daňová povinnost vůbec nevznikla. V těchto případech totiž nepřichází v úvahu, aby žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí mohl v řízení pokračovat a vady prvostupňového rozhodnutí sám odstranit; mohl by pouze zrušit prvostupňové rozhodnutí a řízení případně zastavit. Soud zde přímým zrušením rozhodnutí prvostupňového sice nahrazuje rozhodnutí žalovaného, toto rozhodnutí by však nemohlo vyznít jinak. Tak tomu bylo po právu právě u platebního výměru č. 45/2004, který obsahoval pouze celní dluhy, u kterých prekluzivní lhůta pro jejich vyměření zanikla. Stěžovatel proto nemá žádnou oprávněnou možnost, jak své pochybení napravit a vést ohledně prokazatelně prekludovaných celních dluhů jakékoliv další řízení. To pochopitelně platí i ohledně prekludovaných celních dluhů, obsažených v platebních výměrech č. 44 a 46.

[57] Rozhoduje-li krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se vrací do odvolacího stadia.

[58] Městský soud ke zrušení sporných prvostupňových rozhodnutí proto nemohl bez posouzení otázky prekluze práva vyměřit celní dluhy, vymezené stěžovatelem roky 1999 a 2002, přistoupit. Zákonná úprava totiž stěžovateli jakožto odvolacímu orgánu umožňovala a nadále umožňuje (§ 50 zákona o správě daní a poplatků, § 116 daňového řádu) nejen odstraňovat vady řízení, řízení doplňovat, ale také prvostupňové rozhodnutí změnit a to včetně výroku, tj. prokazatelně prekludované celní dluhy z výroku rozhodnutí vypustit.

[59] Pro úplnost je třeba připomenout, že stěžovatel se mýlí, má-li za to, že pokud by městský soud zrušil obě rozhodnutí s tím, že v odůvodnění by své závěry o prekluzi individualizoval ve vztahu k jednotlivým částem celního dluhu, mohly by jeho jiné části v následujícím řízení obstát. Žádné následující řízení v téže věci by totiž proběhnout nemohlo. Zruší-li soud jak rozhodnutí odvolacího orgánu o vyměření celního dluhu, tak prvostupňový platební výměr, je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru celní orgán prvního stupně pokračoval v celním řízení a znovu rozhodl. Rozhodnutím o zrušení platebního výměru (a to i v rámci odvolacího řízení) řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2005, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

[60] Nad rámec rozhodovacích důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že usnesením ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 76/2014 - 28, byl přiznán kasační stížnosti odkladný účinek. S ohledem na to, že kasační stížnost směřovala pouze proti výroku I., II. a III. rozsudku městského soudu, je požadavek stěžovatele na opravu uvedeného usnesení zcela neopodstatněný.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že městský soud nemohl toliko z jím uváděných důvodů přistoupit ke zrušení prvostupňových rozhodnutí, tj. platebních výměrů č. 44/2003 a č. 46/2003, neboť v řízení není dostatečně objasněno, zda ohledně celních dluhů vymezených období let 1999 až 2002 případně může či nemůže být pokračováno v řízení před celními orgány. Jestliže tak učinil, postupoval sám vadně, a proto k podané kasační stížnosti byl napadený rozsudek v uvedeném rozsahu předmětu řízení zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); v tomto rozsahu rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Pro úplnost je nutné uvést, že rozhodl-li Nejvyšší správní soud o zrušení výroku I. a III. rozsudku městského soudu, byl povinen zrušit i na těchto výrocích závislý výrok V. uvedeného rozsudku, který se týkal nákladů řízení, byť do tohoto výroku kasační stížnost nesměřovala.

[62] O nákladech řízení za kasační stížnost do výroku II. rozsudku městského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává, neboť kasační stížnost byla v tomto rozsahu odmítnuta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu