



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátíším 586/22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2017, č. j. 10 Af 37/2017 - 525,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu, který je před Nejvyšším správním soudem projednáván opakovaně, je zejména otázka prekluze práva vyměřit celní dluh. Celní dluh vznikl podle § 240 odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), okamžikem nezákonného odnětí zboží podléhajícího celnímu dohledu, v termínech a množstvích uvedených v tabulce výpočtu cla a daní a obsažených ve výrocích žalobou napadených rozhodnutí [odpis zboží z účtu

stěžovatelky (dříve BENA, a.s., dále jen „BENA“) vedeném v BPCS – elektronickém evidenčním systému provozovatele produktovodní sítě (Čepro, a.s., dále jen „Čepro“)].

I. První zrušující rozsudek a jemu předcházející řízení

[3] Rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, Nejvyšší správní soud zrušil ke kasační stížnosti žalovaného 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 prvním rozsudkem zrušil mj. i v záhlaví uvedená rozhodnutí žalovaného, jakož i jím předcházející platební výměry (a další rozhodnutí, která byla následně přezkoumávaná v samostatném řízení), 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 spojen s odnětím zboží celnímu dohledu a pro posouzení jeho vzniku je proto rozhodující faktický stav. Žalovaný vymezil vznik celního dluhu v dotčených rozhodnutích takto.

1. v rozhodnutí ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 43/2003, od 14. 5. 1997 do 31. 12. 2000 (dále také „první rozhodnutí“);
2. rozhodnutí ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-31/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 47/2003, od 1. 3. 1999 do 30. 9. 2000 (dále také „druhé rozhodnutí“);
3. rozhodnutí ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-32/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 48/2003, od 1. 10. 2000 do 16. 10. 2002 (dále také „třetí rozhodnutí“).

[5] V rozhodné době celní zákon vlastní úpravu prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu neobsahoval. Zároveň § 320 písm. b) celního zákona, ve znění do 30. 6. 2002, výslovně vylučoval subsidiární aplikaci § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kde byla prekluzivní lhůta upravena pro daňové řízení. Jak ovšem vyložil NSS v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS, v demokratickém právním státě nelze připustit, aby měl stát vůči jednotlivci časově neomezené právo pro vyměření daňové povinnosti. Proto je třeba subsidiárně aplikovat § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soustavě daní“), který byl v té době platný a účinný.

[6] U celních dluhů, které vznikly v rozmezí let 1997 a 1998, počala dle § 4 odst. 2 zákona 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 týkala, považoval městský soud za nezákonná, a to s ohledem na zánik práva vyměřit celní dluh ještě předtím, než tato rozhodnutí nabyla právní moci.

[7] Pokud jde o zbývající celní dluhy, tj. dluhy vzniklé v rozmezí let 1999 až 2002, bylo i v jejich případě dle závěru městského soudu 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 (dále také „kvalifikovaný úkon“), bylo zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2002. Nová tříletá lhůta pro vyměření

pokračování

celního dluhu tak počala běžet dne 31. 12. 2002 a uplynula dne 31. 12. 2005. Do tohoto data musel být celní dluh vyměřen pravomocně, 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 žalovaného zabýval, rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), účinné od 1. 1. 2003, soud považoval za úpravu hmotněprávní, která běh prekluzivních lhůt v projednávané věci ovlivnit nemohla.

[8] Nejvyšší správní soud se při prvním projednávání věci ztotožnil s městským soudem v tom, 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 § 41 s. ř. s. se, jakožto ustanovení procesního charakteru, aplikuje i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti soudního řádu správního, 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 kvalifikovaného úkonu v průběhu roku 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 den 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 první rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

[9] Městský soud následně rozsudkem ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Af 11/2012 - 349, (výrokem IV., který nebyl Nejvyšším správním soudem v kasačním řízení nikdy zrušen) vyloučil řízení o žalobách proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného k samostatnému projednání, která jsou předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

II. Závěry městského soudu v nyní projednávané věci

II. ad Prekluze

[10] Předběžnou otázkou pro posouzení prekluze je zjištění, kdy měl celní dluh vzniknout. Tuto otázku již do značné míry vyřešil NSS v prvním zrušovacím rozsudku v této věci, kde uvedl, že rozhodným okamžikem je vznik celního dluhu, který označil žalovaný v napadených rozhodnutích. Soud se neztotožnil s námitkou, dle které není z druhého a třetího napadeného rozhodnutí zřejmé, kterých období uvedených v tabulce výpočtu celního dluhu se dluhy týkají.

[11] Je pravdou, že v obou těchto rozhodnutích je obsažena totožná tabulka, která obsahuje datum odpisu zboží z evidence BPCS. Jedná se o zboží odepsané mezi 31. 1. 1997 a 16. 10. 2002. Jak žalovaný vysvětlil v napadených rozhodnutích (například na str. 68 – 72 druhého rozhodnutí), považoval za okamžik vzniku celního dluhu, resp. okamžik odnětí zboží celnímu dohledu, právě odepsání zboží z účtu stěžovatelky.

[12] V jednotné tabulce jsou odděleny části relevantní pro jednotlivé platební výměry, potažmo rozhodnutí o odvoláních. Druhého napadeného rozhodnutí, resp. platebního výměru č. 47/2003, se týkají údaje o zboží, u něhož měl celní dluh vzniknout mezi 1. 3. 1999 a 30. 9. 2000 (řádky tabulky č. 3765 – 11494); v případě třetího napadeného rozhodnutí, resp. platebního výměru č. 48/2003, se jednalo o zboží, u něhož měl celní dluh vzniknout mezi 1. 10. 2000 a 16. 10. 2002 (řádky tabulky č. 11980 – 19572). U prvního napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003, je situace nesporná, neboť výrok tohoto rozhodnutí obsahuje vlastní oddělenou tabulku. Prvním napadeným rozhodnutím byl celní dluh vyměřen za období od 23. 6. 1999 do 31. 12. 2000.

[13] Podle § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní *[d]aň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.*

[14] K uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty, kterou nebylo možno přerušit úkonem směřujícím k vyměření daně, nedošlo. Z usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, se podává, že před uplynutím lhůty je třeba daň vyměřit pravomocně. Toto rozhodnutí se sice vztahuje k § 47 zákona o správě daní a poplatků, avšak není důvodu, proč by jeho závěry neměly být aplikovány i na jiná, obdobně formulovaná zákonná ustanovení upravující lhůty pro stanovení daně (srov. též rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009 - 124, č. 1966/2010 Sb. NSS).

[15] Nejstarší celní dluh byl vyměřen druhým napadeným rozhodnutím; jednalo se o dluh vzniklý dne 1. 3. 1999. Dle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní tedy desetiletá lhůta pro vyměření daně počala plynout dne 31. 12. 1999 a uplynout mohla nejdříve dne 31. 12. 2009. Jak dále vyplývá z prvního zrušujícího rozsudku NSS v této věci, lhůta se zastavila během řízení před soudem, které probíhalo v letech 2004 až 2005, a to na základě § 41 s. ř. s. Městský soud upozorňuje, že zrušující rozsudek NSS vydaný v tomto řízení je pro něj procesně závazný v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s., a proto se od jeho závěrů nemůže odchýlit. Přesto je nutno uvést, že argumentace stěžovatelky uvedená ve vyjádření ze dne 6. 11. 2017 nemůže obstát. Je sice pravdou, že novelou soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. byl § 41 s. ř. s. změněn tak, že se nově výslovně netýká pouze daní, ale i cla; to je však pro nyní projednávanou věc irrelevantní. Napadenými rozhodnutími byla vyměřena pouze daň z přidané hodnoty a spotřební daň. Vznik těchto daňových povinností se vázal na vznik celního dluhu, který dle § 323 odst. 2 celního zákona vznikl i v případě, že nevznikla povinnost zaplatit clo. Z hlediska aplikace § 41 s. ř. s. je rozhodující, že stěžovatelce při vzniku celního dluhu vznikla pouze povinnost platit daň, nikoliv clo, a proto je nesporné, že se na nyní projednávanou věc § 41 s. ř. s. vztahoval již ve znění účinném do 31. 12. 2011.

[16] Jelikož všechna přezkoumávaná rozhodnutí nabyla právní moci dne 4. 5. 2009, je zcela zřejmé, že desetiletá objektivní lhůta pro vyměření celního dluhu překročena nebyla

pokračování

a nebylo by tomu tak ani, kdyby se tato lhůta po dobu řízení před soudem nestavila, neboť za takových okolností by uplynula až dne 31. 12. 2009.

[17] Po podrobném přezkoumání spisového materiálu dospěl městský soud k závěru, že marně neuplynula ani tříletá základní lhůta, protože došlo k jejímu zákonnému přerušení i stavení.

[18] V případě prvního napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 43/2003, došlo ke vzniku celního dluhu mezi 23. 6. 1999 a 31. 12. 2000. Tříletá lhůta pro nejstarší dluh tak počala běžet dne 31. 12. 1999 a nebyla-li by přerušena ani stavena, uplynula by dne 31. 12. 2002. Totéž platí ohledně druhého napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 47/2003, neboť toto rozhodnutí se týkalo celního dluhu vzniklého mezi 1. 3. 1999 a 30. 9. 2000. Pro nejstarší celní dluh i zde začala prekluzivní lhůta plynout dne 31. 12. 1999 a měla skončit dne 31. 12. 2002. U třetího napadeného rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr č. 48/2003, je však situace jiná, neboť nejstarší jím vyměřený dluh vznikl dne 1. 10. 2000. Prekluzivní lhůta tak začala běžet až dne 31. 12. 2000 a skončit měla dne 31. 12. 2003.

[19] Za kvalifikovaný úkon by teoreticky u všech tří přezkoumávaných rozhodnutí mohlo být považováno zahájení daňové kontroly dle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá z protokolu Celního úřadu Praha III o zahájení daňové kontroly č. j. 68-7649-01/02-08, kontrola byla zahájena dne 23. 7. 2002.

[20] Mezi stranami je nesporné, že z formálního hlediska bylo zahájení daňové kontroly dle zákona o správě daní a poplatků nesprávné. Podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002, se sice pro řízení před celními orgány subsidiárně použila ustanovení zákona o správě daní a poplatků; to však pouze za situace, kdy celní předpis nestanovil jinak. V případě postupu k vyměření celního dluhu včetně spotřební daně a daně z přidané hodnoty celní zákon předpokládal využití následné kontroly podle § 127 celního zákona.

[21] Následná kontrola poskytovala daňovým subjektům obdobnou míru ochrany jako daňová kontrola podle zákona o správě daní (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 - 120, č. 1059/2007 Sb. NSS). Dle § 48 odst. 2 celního zákona, ve znění od 1. 7. 1997, *[p]ři celním dohledu se zjišťuje druh, množství a jiné skutečnosti o zboží potřebné k posouzení, zda se dovoz, vývoz nebo tranzit zboží uskutečňuje nebo uskutečnil v souladu s celními předpisy*. V tomto rozsahu městský soud dospěl k totožným závěrům, které učinil jeho pátý senát v rozsudku týkajícím se společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015 - 622, body 80 – 90 (dále jen „rozsudek ve věci *Tukový průmysl*“). Tato společnost byla v projednávané věci v postavení deklaranta stěžovatelky a solidárního daňového dlužníka mj. z důvodu účasti na odnímání zboží ve vlastnictví stěžovatelky celnímu dohledu (pozn. NSS).

[22] Na druhé straně se však městský soud ztotožnil s žalovaným v tom, že provedením daňové kontroly namísto následné kontroly nemohla být stěžovatelce způsobena žádná újma na právech. Ani ona sama neuvedla, v čem konkrétně takovou újmu spatřuje. Situaci, kdy celní orgány zvolily formálně nesprávný typ kontroly, při němž však byla zachována

veškerá stěžovatelčina práva, kterých by se jí dostalo při následné kontrole dle celního zákona, dle názoru soudu nelze považovat za vadu řízení, která by ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Kdyby celní orgány postupovaly řádně a provedly následnou kontrolu podle celního zákona, stejně jako v případě daňové kontroly by se jednalo o úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, což přesvědčivě vyplývá z rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2008, č. j. 8 Afs 86/2006 - 69 (vztahujícího se k právní úpravě účinné před 1. 5. 2004).

[23] Obdobně lze aplikovat též závěry rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, č. 634/2005 Sb. NSS, kde bylo dovozeno, že přerušení lhůty způsobuje pouze zahájení daňové kontroly, zatímco další dílčí úkony provedené v jejím rámci jsou již pro běh lhůty nerozhodné.

[24] Desátý senát městského soudu si je vědom skutečnosti, že jeho pátý senát v rozsudku ve věci *Tukový průmysl* konstatoval, že daňová kontrola přerušení lhůty pro vyměření daně nezpůsobila. Z odůvodnění jeho rozhodnutí však vyplývá, že tento závěr byl založen především na argumentaci samotného žalovaného, který se použití závěrů daňové kontroly zcela zřekl. V nyní projednávané věci sice žalovaný připouští, že z formálního hlediska daňová kontrola provedena být neměla, tvrdí však, že materiálně se jednalo o adekvátní postup, jímž nedošlo ke zkrácení práv stěžovatelky. Jak bylo uvedeno výše, soud vzal tuto argumentaci za svou, a proto dospěl k odlišnému závěru než ve věci *Tukový průmysl*.

[25] Provedení daňové kontroly namísto kontroly následné teoreticky mohlo způsobit přerušení běhu prekluzivní lhůty, nikoli však v projednávané věci. Samotný protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 7. 2002, č. j. 68-7649-01/02-08 (č. 1. 165 správního spisu), totiž vykazuje zásadní vadu spočívající v tom, že v něm není vůbec uvedeno, které daně se má daňová kontrola týkat. Předmět kontroly je vymezen jen časovým úsekem let 1996 – 2002, což je ovšem zcela nedostatečné, a to i z hlediska tehdy existující judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 - 149).

[26] Nezákonnost protokolu o zahájení daňové kontroly však mohla být zhojena okamžikem, kdy se stěžovatelka o předmětu kontroly dostatečně jasně dozvěděla. Soud analogicky vycházel ze závěrů NSS týkajících se určitosti výzvy k odstranění pochybností a možnosti zhojení její nezákonnosti v dalším řízení (rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70; ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 - 227; a ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117).

[27] Za kvalifikovaný úkon proto považoval až předvolání k ústnímu jednání ze dne 6. 11. 2002, č. j. 322-338/1768/2002-01, doručené stěžovatelce dne 8. 11. 2002 (č. 1. 484 – 500 správního spisu). V tomto předvolání je specifikováno, že daňová kontrola se týká celního dluhu za pohonné hmoty, které stěžovatelka ve zkoumaném období dovezla ze Slovenska, a následně došlo k jejich propuštění do režimu volného oběhu. Je sice pravdou, že pohonné hmoty specifikované v předvolání k ústnímu jednání ve svém objemu bezezbytku neodpovídají objemu, za nějž byl nyní napadenými rozhodnutími pravomocně vyměřen celní dluh, to je však přirozeným důsledkem tehdejšího stavu poznatků orgánů celní správy. Až v průběhu řízení se ukázalo, že stěžovatelka odváděla z produktovodní

pokračování

sítě pohonné hmoty v jiném množství a čase, než jak uváděla v celních deklaracích. Celní správě však nelze klást k tíži, že již na počátku řízení nepostupovala v souladu s později učiněnými zjištěními. Podstatné je, že z předvolání ze dne 6. 11. 2002 bylo zřejmé, že se kontrola týká celního dluhu za pohonné hmoty dovezené v kontrolovaném období. Tím již bylo požadavkům judikatury učiněno zadost a stěžovatelce bylo umožněno na daňové kontrole spolupracovat a hájit svá práva.

[28] Jelikož k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo dne 8. 11. 2002, začala nová tříletá lhůta plynout dne 31. 12. 2002 a skončit měla dne 31. 12. 2005.

[29] Řízení týkající se všech tří posuzovaných platebních výměrů byla ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pravomocně ukončena. Všechna rozhodnutí žalovaného byla následně zrušena správními soudy. Jak ovšem vyplývá z výkladu podaného výše, během soudních řízení došlo ke stavení prekluzivní lhůty. Jelikož každé ze tří soudních řízení trvalo jinak dlouho, prekluzivní lhůty týkající se jednotlivých platebních výměrů se vzájemně rozešly.

[30] O odvolání proti platebnímu výměru č. 43/2003 (první napadené rozhodnutí) bylo původně rozhodnuto Celním ředitelstvím Praha dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-01/03-1701-21. Ze spisu vedeného u městského soudu sp. zn. 10 Ca 95/2004 soud zjistil, že bylo zahájeno doručením žaloby soudu dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 7. 4. 2006. Před podáním žaloby tedy ze tříleté lhůty uplynul 1 rok a 134 dnů (31. 12. 2002 – 13. 5. 2004; rok 2004 byl přestupným rokem). Po skončení soudního řízení tedy zbýval 1 rok a 232 dnů; zbytek lhůty měl uplynout dne 25. 11. 2007.

[31] O odvolání proti platebnímu výměru č. 47/2003 (druhé napadené rozhodnutí) bylo původně rozhodnuto Celním ředitelstvím Praha dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-05/03-1701-21. Řízení pod sp. zn. 7 Ca 85/2004 bylo u městského soudu zahájeno dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 28. 11. 2005. I v tomto případě tedy po skončení soudního řízení z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok a 232 dnů; zbytek lhůty měl tedy uplynout dne 18. 7. 2007.

[32] Obdobná situace nastala i ve vztahu k platebnímu výměru č. 48/2003 (třetí napadené rozhodnutí), o němž bylo původně pravomocně rozhodnuto rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-06/03-1701-21. Soudní řízení vedené pod sp. zn. 6 Ca 113/2004 bylo zahájeno dne 14. 5. 2004 a skončilo nabytím právní moci rozhodnutí ve věci samé dne 4. 1. 2006. Zde měl tedy zbytek lhůty činíci 1 rok 232 dnů uplynout dne 24. 8. 2007.

[33] Dalším kvalifikovaným úkonem způsobilým znovuobnovit běh prekluzivní lhůty je výslech svědka JUDr. M. P. provedený v odvolacím řízení dne 27. 4. 2007 (protokol č. j. 3177-22/07-176800-021, č. l. 2815 – 2822). Svědek, který dříve působil ve vedoucích pozicích společností Čepro a Tukový průmysl spol. s r.o. (dále jen „Tukový průmysl“), vypovídal ohledně způsobu, jakým bylo se zbožím nakládáno a jak bylo zboží evidováno. Svědek mimo jiné vypovídal o evidenci BPCS a uvedl, že výdeje zboží byly v zásadě zachyceny v této evidenci, byť mohly existovat výjimky. Svědek taktéž předložil řadu písemných materiálů, které svědčily o reálných tocích zboží. Tomuto úkonu byl přítomen

zástupce stěžovatelky, a tedy byla zachována veškerá její procesní práva. Soud je přesvědčen, že tento úkon byl nezbytný pro pokračování odvolacího řízení. Jak uvedla sama stěžovatelka ve vyjádření ze dne 6. 11. 2017, výslech tohoto svědka navrhla a tedy stěží může následně tvrdit, že se jednalo o úkon zbytečný, který celní orgán prováděl účelově. Za takové situace už není třeba zkoumat, zda výpověď svědka skutečně potvrzuje skutkový stav, který byl nakonec celními orgány zjištěn. Celní orgány totiž nemohly předpokládat, do jaké míry výslech svědka může nakonec pomoci zjistit skutečný stav věci. Nemůže tedy obstát argument, že kvalifikovaným úkonem by výslech svědka byl jen tehdy, pokud by svědčil skutkové verzi, kterou vzaly nakonec celní orgány za prokázanou.

[34] Za této situace začala tříletá prekluzivní lhůta opět plynout dne 31. 12. 2007 a skončit měla dne 31. 12. 2010. Všechna žalobou napadená rozhodnutí, vydaná dne 28. 4. 2009, nabyla právní moci dne 4. 5. 2009, a byla tedy vydána v rámci tříleté i desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu.

II. ad Nicotnost, nepřezkoumatelnost a další vady řízení

[35] Z výroků napadených rozhodnutí a ostatně též z jejich odůvodnění je zjevné, že žalovaný správně jako s účastníkem řízení jednal se stěžovatelkou. Její statutární orgán, Ing. Milan Vomela, je v záhlaví těchto rozhodnutí uveden toliko jako osoba jednáající za stěžovatelku, a to zcela správně. Případné nesprávné uvedení statutárního orgánu by navíc nemělo za následek nicotnost rozhodnutí.

[36] Ponechání původní lhůty splatnosti vyměření celního dluhu a účtu, na nějž měla být platba provedena, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, neboť v odvolacím řízení došlo ve všech případech ke snížení původně vyměření celního dluhu a nebylo proto co doplácet. Obdobně ani nepřehlednost napadených rozhodnutí nemá sama o sobě za následek jejich nepřezkoumatelnost. Podstatné je, že žalovaný veškeré odvolací námítky vypořádal. Rozsáhlý spisový materiál je přehledně členěn a není žádný důvod se domnívat, že se tak stalo až při vydání rozhodnutí. Odkazy na jiné analytické podklady nejsou přehlednosti spisu na újmu.

[37] Absence výslovného určení dnů, kdy vznikly jednotlivé části celního dluhu ve výroku rozhodnutí, není relevantní. Výroky obsahují tabulku s daty, kdy bylo zboží odepsáno ze sítě BPCS. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je pak zřejmé, že žalovaný právě tato data považoval za okamžiky odnětí zboží celnímu dohledu. U několika výjimečných položek, kde datum ve výroku obsaženo není, neboť celní dluh nevznikl odčerpáním pohonných hmot, ale již jejich přítokem do sítě, kde jimi stěžovatelka vyrovnala svůj dluh na českém zboží vůči společnosti Čepro, je okamžik odnětí celnímu dluhu zřejmý z ostatních položek označených konkrétními daty; položky byly totiž seřazeny chronologicky. Jakkoliv tedy žalovaný k vyjádření data odnětí zboží celnímu dohledu nepřistoupil zcela ideálně, z rozhodnutí lze seznat, kdy mělo k odnětí dojít. Tím bylo tedy učiněno zadost pokynu plynoucímu z předchozích zrušujících rozsudků městského soudu. Všechna tři napadená rozhodnutí obsahují na konci své výrokové části výpočet celního dluhu, jehož součástí je celní hodnota zboží, tj. základ pro výpočet daně.

pokračování

[38] Nesrozumitelnost napadených rozhodnutí nezpůsobuje ani nesprávné číslo jednací v prvostupňových rozhodnutích. Platební výměry byly totiž řádně identifikovány jejich individuálním číslem (43/2003, 47/2003 a 48/2003). Díky správné identifikaci čísla konkrétního platebního výměru je z každého rozhodnutí jasné, který výměr je jím měněn. Chybu v psaní, která nemá vliv na přezkoumatelnost rozhodnutí, lze pak snadno zhojit vydáním opravného rozhodnutí; o důvod pro kasační zásah soudu se nejedná.

[39] Vyžádaly-li si zapůjčenou dokumentaci orgány činné v trestním řízení, neměly celní orgány povinnost vrátit dokumentaci stěžovatelce. Nadto platí, že způsob, jakým byly podklady z celního řízení předány policejnímu orgánu, mohl jen stěží způsobit nezákonnost rozhodnutí v celním řízení. Obdobné platí pro dobu, po kterou celní orgány měly dokumentaci ve své dispozici. Třicetidenní lhůta má pouze pořádkový charakter. Stěžovatelka ostatně nic konkrétního, co by svědčilo o možném porušení jejího práva na obhajobu, neuvedla.

[40] Již v rozsudku městského soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 95/2004 - 149, bylo jasné vyloženo, že zahájena byla pouze jediná daňová kontrola, která byla nesprávně ukončena dvěma zprávami o kontrole. Žalovaný po prvním kasačním zásahu správního soudu řízení podstatně doplnil v rámci samostatných úkonů učiněných mimo daňovou (či následnou) kontrolu. V rámci pokračujícího řízení byl zjištěný skutkový stav zásadně doplněn a závěry žalovaného podstatně revidovány; za takových okolností již na zákonnost napadených rozhodnutí o odvoláních nemohou mít vliv dílčí vady daňové kontroly. Soudu nebylo zřejmé, ze kterého konkrétního zjištění uvedeného v druhé zprávě o daňové kontrole měl žalovaný v nyní napadených rozhodnutích vycházet, aniž by dal stěžovatelce možnost se vyjádřit. Soud proto tento žalobní bod vyhodnotil jako nedůvodný.

[41] Námitka podjatosti osob, které již byly z projednávání věci vyloučeny (pět pracovníků, kteří se podíleli na daňové kontrole v letech 2002 a 2003) je bezpředmětná.

[42] Vadou řízení není ani skutečnost, že nebylo se solidárním dlužníkem (Tukový průmysl) vedeno jedno společné řízení. Stěžovatelka by pochopitelně nebyla povinna zaplatit celý celní dluh, bylo-li by prokázáno, že jej nebo jeho část již zaplatil jiný solidární dlužník. V takovém případě by zaniklo právo správce daně vymáhat příslušný nedoplatek, a tedy by bylo namístež exekuci zastavit podle § 268 odst. 1 písm. g) o. s. ř. ve spojení s § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků [dnes podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu]. Byl-li by přesto celý celní dluh zaplacen více solidárními dlužníky paralelně, vznikl by jim příslušný přeplatek ve smyslu § 64 zákona o správě daní a poplatků (dnes podle § 154 daňového řádu). Dále pak platí, že zaplatí-li dlužník dluh celý, může po ostatních dlužnících požadovat poměrnou náhradu podle § 511 odst. 3 zákona č. 40/1964, občanského zákoníku účinného do 31. 12. 2013 (dnes § 1876 zákona č. 89/2012, občanského zákoníku účinného od 1. 1. 2014).

[43] Dospěl-li žalovaný ke skutkovému závěru, že zboží bylo celnímu dohledu odňato ještě dříve, než bylo formálně deklarováno jeho propuštění do veřejného celního skladu, nedostal se tím do žádného rozporu se svou předchozí úřední činností v tom smyslu, že by popíral skutkový stav, který dříve vzal za prokázaný. Pro určení delikttní odpovědnosti

provozovatele celního skladu totiž byl rozhodný formální status zboží, které ale dle důkazů, z nichž vycházel žalovaný, ve skutečnosti bylo odňato celnímu dohledu již dříve tím, že bylo odčerpáno z produktovodní sítě. Za situace, kdy je skutečný osud zboží v rozporu s formálním statutem založeným nepravdivými tvrzeními deklaranta v celních prohlášeních, neodpovídá celní úřad, nýbrž deklarant. Stěžovatelka tedy nemůže těžit z toho, že celní orgány při rozhodování o propuštění zboží z režimu tranzitu stavěly na nepravdivých údajích, které tehdy nebyly povinny ověřovat, bylo-li v nynějším řízení prokázáno, že faktický osud zboží byl jiný. Zboží bylo odňato celnímu dohledu v době, kdy bylo fakticky odčerpáno z produktovodní sítě a celní prohlášení nevypovídala o skutečném osudu zboží.

II. ad Nezákonnost

[44] Městský soud neshledal nezákonnost ve způsobu stanovení ceny zboží odňatému celnímu dohledu. Stěžovatelka se domáhala nemožného, totiž aby žalovaný ztotožnil zboží odčerpáné z produktovodní sítě s konkrétní dodávkou ze Slovenské republiky, a následně jako celní hodnotu použil cenu, již za danou dodávku zaplatila. Žalovaný však zcela přirozeně uzavřel, že provést takovou identifikaci nelze, protože pohonné hmoty se v produktovodní síti mísí. Zvolil tedy další zákonnou metodu určení celní hodnoty a vycházel z cen, které stěžovatelka hradila svému dodavateli v příslušném období. Žalovaný se tak co možná nejvíce přiblížil určení přesné ceny zboží odňatého celnímu dohledu a postupoval při tom zcela v souladu se zákonem.

[45] Dle § 240 odst. 1 celního zákona vznikl celní dluh při dovozu zboží mimo jiné jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu. Jak Nejvyšší správní soud vyložil již v prvním rozsudku v této věci, k odnětí zboží celnímu dohledu může dojít za velmi rozmanitých faktických okolností. Bylo úkolem žalovaného zjistit relevantní skutkový stav a na základě něj určit datum odnětí zboží celnímu dohledu.

[46] Žalovaný celní dluh vyměřil postupem, který odpovídá celnímu zákonu. Nejprve stanovil okamžik, kdy bylo zboží s nejvyšší mírou pravděpodobnosti odňato celnímu dohledu a následně vyměřil celní dluh za použití cen, které v příslušné době za téže zboží hradila stěžovatelka svému slovenskému dodavateli. Nebylo tvrzeno ani prokázáno, že skutková zjištění žalovaného nejsou správná, nebo že ceny, z nichž vycházel, byly chybně vypočítány. Tyto závěry stěžovatelka v kasační stížnosti nenapadá (pozn. NSS).

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[47] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[48] Platební výměry nenabývaly právní moci, protože nebyly doručeny Ing. Vomelovi (člen představenstva a statutární orgán stěžovatelky), ale pouze zástupci stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že nebylo jednáno s členem představenstva a tehdejšími statutárními orgány stěžovatelky Ing. Vomelou, ačkoliv byl na rozhodnutích žalovaného uveden jako příjemce rozhodnutí, jsou rozhodnutí nicotná.

[49] Tyto vady městský soud bagatelizoval s tím, že jde toliko o nezávažné vady řízení.

pokračování

[50] Městský soud při posuzování prekluze pochybil. Nejprve se měl zabývat uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, protože tato lhůta končí dříve než objektivní desetiletá lhůta.

[51] Zahájení daňové kontroly není kvalifikovaným úkonem způsobilým přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní v části věty před středníkem nevysloveně předpokládá, že kvalifikovaným úkonem může být pouze úkon zákonný i z hlediska své formy, tzn. úkon, který je učiněn příslušným orgánem v rámci jeho zákonných oprávnění a věcné kompetence. Novela celního zákona č. 1/2002 Sb., účinná od 1. 7. 2002, aplikovatelnost § 16 zákona o správě daní a poplatků ve věcech cel vyloučila, protože jako *lex specialis* v § 127 zavedla následnou kontrolu, která je svým názvem, obsahem i účelem zcela od daňové kontroly odlišná. Tomu v § 323 odst. 1 celního zákona přizpůsobila i pojem cla, jímž nově rozumí i daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Obsahem daňové kontroly není kontrola zaměřená na posouzení otázky, zda určité zboží bylo či nebylo odňato celnímu dohledu. Daňovou kontrolu mohly vykonávat pouze územní finanční orgány. Celní správa tuto kompetenci od 1. 7. 2002 pozbyla. Celní orgány porušily čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a proto zahájení daňové kontroly nemůže být způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. V opačném případě by soud jako zákonnou musel uznat i kontrolu provedenou např. obchodní inspekcí či správou nemocenského pojištění.

[52] Kvalifikovaným úkonem nemůže být ani předvolání stěžovatelky k ústnímu jednání ze dne 6. 11. 2002. Nezákonně vedené kontrolní řízení (od zahájení do skončení) v sobě nemůže zahrnovat zákonné úkony. Kvalifikovaným úkonem předvolání nemůže být ani z hlediska svého obsahu, protože tímto úkonem pouze celní orgán napravoval svůj předchozí vadný postup. Odkazy městského soudu na judikaturu NSS týkající se vytýkacího řízení nejsou relevantní, neboť vytýkací řízení je zcela jinou formou kontroly, jejímž účelem je odstranění konkrétních pochybností. Uznal-li městský soud judikaturu, která daňovou kontrolu považuje za jeden úkon, mají odkazy na judikaturu týkající se vytýkacího řízení za následek i vnitřní rozpornost napadeného rozsudku.

[53] Stěžovatelka napadá i závěry soudu týkající se namítaného porušení dvojinstančnosti řízení spočívající v existenci dvou zpráv o daňové kontrole. Soud námitku vypořádal obecně a neuvedl, jak bylo stěžovatelce v odvolacím řízení zpětně zajištěno právo vyjádřit se k druhé zprávě o daňové kontrole za situace, kdy platební výměry zůstaly v platnosti. K nové metodě výpočtu celního dluhu o cca 200 mil. Kč ve zprávě ze dne 30. 7. 2003 se tak stěžovatelka stále nemůže vyjádřit. Platební výměry jsou proto překvapivé. Pokárání soudu, dle kterého neuvedla, z jakého zjištění uvedeného ve druhé zprávě měl žalovaný vycházet, je na místě ve vztahu k žalovanému nikoli ke stěžovatelce.

[54] Není zřejmé, z čeho žalovaný vycházel. V případě platebního výměru č. 47/2003 celní úřad ve druhé zprávě vyčíslil celní dluh ve výši 938 978 664 Kč, žalovaný uvedl celkovou částku ve výši 943 716 929 Kč, tj. částku o 4 738 265 Kč vyšší (str. 45 druhého napadeného rozhodnutí). Čtyřicetistránková výroková tabulka výpočtu celního dluhu se v záhlaví odvolává pouze na Zjištění Celního úřadu Praha D1 evid. pod č. j. 17680-21 k příloze O (str. 3 – 43 druhého rozhodnutí).

[55] Ze všech výše uvedených důvodů zahájení daňové kontroly včetně jakýchkoliv úkonů učiněných v jejím průběhu či konci nejsou kvalifikovaným úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty.

[56] Další část kasačních námitek (str. 6 až 9 kasační stížnosti) polemizuje s názorem na povahu a aplikaci § 41 s. ř. s. (stavení prekluzivní lhůty po dobu soudního řízení) vysloveným NSS v prvním zrušujícím rozsudku.

[57] Za kvalifikovaný úkon nelze považovat ani výslech svědka JUDr. M. P. provedený dne 27. 4. 2007, neboť nemá potřebnou kvalitu a byl navíc proveden k návrhu stěžovatelky. Žalovaný svědeckou výpověď vyhodnotil jako spekulativní, bez opory relevantních důkazních prostředků. Žalovaný výpověď svědka neakceptoval, výše cla zůstala stejná (dokonce nižší o daň za prekludovaná období), a proto lze tento úkon vyhodnotit jako úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134). Kvalifikovanost úkonu se neposuzuje předem, ale teprve poté co byl úkon proveden.

[58] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením důsledků dlužnické solidarity (solidárním dlužníkem je Tukový průmysl). Má-li být několik osob solidárními dlužníky, musí být každé z nich prokázána její individuální odpovědnost za vznik celního dluhu v odůvodnění rozhodnutí a její povinnost uhradit dluh společně a nerozdílně s ostatními osobami zakotvena ve výroku rozhodnutí. Je-li stěžovatelka podle výroku prvního, druhého a třetího rozhodnutí k 30. 6. 2002 dlužníkem podle § 240 odst. 3 celního zákona v původním znění, stala se dlužníkem samostatným. Nebyla dlužníkem solidárním, protože výroky rozhodnutí její solidaritu nezaložily. Nabyla-li rozhodnutí ve vztahu k Tukovému průmyslu právní moci dříve, vznikla ve vztahu ke stěžovateli překážka věci rozhodnuté. Pozdější tj. napadená rozhodnutí musí být zrušena, jinak by celní dluh byl placen dvakrát. Výjimku představují celní dluhy vzniklé v rozmezí 1. 7. 2002 až 16. 10. 2002, na které se novelizované znění § 240 odst. 3 celního zákona patrně již vztahuje. Je však otázkou, zda je uvedené ustanovení skutečně pregnantní.

[59] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[60] Žalovaný ve vyjádření odkazuje na dosavadní spisový materiál. Obsáhle polemizuje s námitkou aplikace § 41 s. ř. s.

[61] Po formální stránce nesprávným zahájením daňové kontroly nedošlo k takovým vadám řízení, které by měly vliv na zákonnost jednotlivých rozhodnutí. Účelem zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2002 či místního šetření dne 1. 8. 2002 bylo objasnit skutkový stav vždy ve vztahu k úrovni dosavadních poznání. Povahu kvalifikovaného úkonu splňuje i svědecká výpověď JUDr. P., která směřovala k dokazování sporných skutečností. Ve správním spisu je celá řada dalších úkonů učiněných v průběhu července, srpna a října roku 2007.

[62] Otázka, od kdy lze uplatňovat v celním řízení dlužnickou solidaritu, je irelevantní. V případě solidárních dlužníků jde vždy o samostatný právní vztah. Dlužnický vztah je neodvozený, může vzniknout a zaniknout později, a proto se prekluze ve vztahu

pokračování

k solidárním dlužníkům posuzuje samostatně. Dlužníkem je dle § 240 odst. 3 písm. a) celního zákona v projednávané věci stěžovatelka.

[63] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[64] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[65] 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.

[66] Právým smyslem výše uvedeného ustanovení soudního řádu správního je zamezit tomu, aby se NSS 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 NSS 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 např. v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, 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.“*

[67] 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 ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[68] První rozsudek městského soudu byl zrušen ke kasační stížnosti žalovaného. Kasační stížnost stěžovatelky je proto přípustná. Přípustnými však nejsou námitky uvedené na str. 6 až 9 kasační stížnosti. Ty totiž polemizují s výkladem a aplikací § 41 s. ř. s. na projednávanou věc, které NSS vyslovil v prvním zrušujícím rozsudku sp. zn. 9 Afs

72/2011. Jak městský soud, tak Nejvyšší správní soud je v této věci již vysloveným závazným právním názorem vázán.

IV. ad Nicotnost

[69] Námitka, dle které nebylo v řízení jednáno s členem představenstva stěžovatelky Ing. Vomelou, ačkoliv byl na rozhodnutích žalovaného uveden jako příjemce, a proto jsou platební výměry nicotné, není důvodná.

[70] Nicotnost představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Nicotné rozhodnutí není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.

[71] Celní orgány měly pravomoc napadaná rozhodnutí vydat, byly k jejich vydání věcně příslušné a rozhodnutí měla zákonem stanovenou formu. O právní neexistenci stěžovatelky či absolutně nemožném plnění nelze vůbec uvažovat. Rozhodnutí žalovaného nemůže být nicotné pouze proto, že vedle zástupce stěžovatelky a stěžovatelky samotné je v hlavičce rozhodnutí uveden i člen statutárního orgánu stěžovatelky Ing. Vomela. Obdobně ani případné jednání s jinou než zplnomocněnou osobou samo o sobě nicotnost následně vydaného rozhodnutí nezpůsobuje. Stejně tak nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí jeho nesprávné doručení.

[72] Velmi obecné tvrzení stěžovatelky, že byl-li v hlavičce rozhodnutí žalovaného uveden také Ing. Vomela, platební výměry mu měly být doručeny a mělo s ním být jednáno, je na samé hranici přezkoumatelnosti a navíc neodpovídá spisovému materiálu.

[73] V obsáhlém spisu je založeno hned několik plných mocí, kterými stěžovatelka (dříve Bena) postupně zplnomocnila své různé zástupce k zastupování v řízení s celními orgány. Na samém počátku např. plná moc vůči Tukovému průmyslu ze dne 13. 12. 1999, dále plná moc ze dne 23. 7. 2002, kterou M. P., předseda představenstva Bena, až do odvolání zplnomocňuje pro daňové řízení prováděné celními orgány Ing. Vomelu. Ten také zastupoval stěžovatelku při místním šetření dne 1. 8. 2002. Dále plná moc ze dne 2. 9. 2002, kterou byl pro veškerá jednání s celními orgány zplnomocněn advokát JUDr. Zdeněk Weig. Ten také žádal dne 8. 11. 2002 o nahlédnutí do spisu. Tento zástupce dne 19. 12. 2002 podal dle § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků návrh na výslech svědka – společnosti Čepro a byl také přítomen projednání zpráv o daňové kontrole. Shodný zástupce si platební výměry č. 43, 47 a 48 osobně převzal dne 30. 7. 2003 (srov. správní spis č. I. 1313 až 1317 a 1327 až 1334). Další plná moc pro zastupování před celními orgány pro uvedeného advokáta byla pak dne 23. 12. 2003 udělena předsedou představenstva LREAGRAO.

pokračování

[74] Tvzení, dle kterého městský soud namítané vady bagatelizoval tím, že jde o vady toliko nezávažné, nemá oporu v napadeném rozsudku. Městský soud na str. 16 výslovně uvedl, že „[z] výroků napadených rozhodnutí a ostatně též z jejich odůvodnění je však zjevné, že žalovaný správně jako s účastníkem řízení jednal s žalobcem a jen s ním. Žalobcův statutární orgán, Ing. Milan Vomela, je v záhlaví těchto rozhodnutí uveden toliko jako osoba jednající za žalobce, a to zcela správně.“ Jinými slovy, městský soud v této souvislosti žádné vady řízení neshledal, natož aby je bagatelizoval.

[75] Námitka nicotnosti napadených rozhodnutí je nedůvodná.

IV. ad Prekluze

[76] NSS není zřejmé, z jakého důvodu měl městský soud pochybit, zabýval-li se nejprve plynutím objektivní desetileté prekluzivní lhůty. Takový postup je zcela správný, neboť objektivní desetiletá lhůta je v projednávané věci lhůtou maximální, a proto má její marné uplynutí za následek zánik práva vyměřit celní dluh. Jinými slovy běh, tříleté prekluzivní lhůty nemůže skončit později než běh desetileté objektivní lhůty.

[77] Zahájení daňové kontroly dle § 16 zákona o správě daní a poplatků nelze v projednávané věci přirovnávat ke kontrole obchodní inspekce či kontrole orgánů sociálního zabezpečení. Předmětem a účelem šetření celních orgánů bylo prověřování toho, zda v rozhodné době bylo či nebylo zboží ve vlastnictví stěžovatelky nezákonně odňato celnímu dohledu, a zda v této souvislosti stěžovatelce vznikl celní dluh na DPH a spotřební dani. K takovému šetření byly celní orgány nepochybně oprávněny, bez ohledu na po formální stránce nesprávné zahájení kontroly dle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola podle daňového řádu je zcela jistě *ekvivalentem* následné kontroly po propuštění zboží dle celního zákona. Účelem obou forem kontrol je prověřit správnost deklarovaných údajů v daňovém přiznání či v celním prohlášení a případně učinit opatření k nápravě. Takovým opatřením je např. dodatečné doměření daně dle daňového řádu či dodatečné vyměření celního dluhu dle celního zákona, případně zákona o dani z přidané hodnoty či zákona o spotřebních daních. Zjištění provedená při následné kontrole mohou vést k bezprostřednímu vydání dodatečného platebního výměru stejně tak jako zjištění učiněná na základě daňové kontroly.

[78] Dále je nutno připomenout, že celní orgány byly i po novele celního zákona oprávněny postupovat podle zákona o správě daní a poplatků, pokud nebylo stanoveno jinak (viz § 320 celního zákona). Provádění daňové kontroly nebylo v obecné rovině celním zákonem výslovně vyloučeno, tak jako úprava prekluzivních lhůt stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků [srov. § 320 písm. b) celního zákona]. Jakkoliv lze souhlasit se závěrem, že bylo-li zboží již propuštěno do navrženého celního režimu, měly by celní orgány vždy postupovat podle § 127 celního zákona, který má přednost před podpůrně používaným § 16 zákona o správě daní a poplatků, jde o vadu v postupu celních orgánů, nikoliv však absolutní nedostatek jejich věcné příslušnosti. Nadto je třeba připomenout, že stejný zástupce uplatňoval v průběhu šetření veškerá procesní práva vyplývající z § 16 zákona o správě daní a poplatků a stěžovatelka tak nebyla zkrácena na žádných svých procesních právech. Podstatným je také to, že žádná jiná procesní práva nad

rámec zákona o správě daní a poplatků celní zákon při provádění následné kontroly neupravoval.

[79] Městský soud navíc za kvalifikovaný úkon nepovažoval zahájení daňové kontroly (přílišná obecnost protokolu), ale až předvolání ze dne 6. 11. 2002, č. j. 322-338/1768/2002-01, doručené stěžovatelce dne 8. 11. 2002. Je proto zcela nesporné, že zahájení kontroly dne 23. 7. 2002 prekluzivní lhůtu prodloužit nemohlo. S ohledem na skutečnost, že celní orgány měly věcnou příslušnost k prověřování pravdivosti údajů deklarovaných stěžovatelkou a k posouzení vzniku celního dluhu, tj. v projednávané věci úniku na DPH a spotřební dani, nemůže po formální stránce nesprávné zahájení kontroly, samo o sobě mít za následek, nezákonnost veškerých následně provedených úkonů. Mimo to, subsidiarita zákona o správě daní a poplatků obecně platila, a některé instituty byly upraveny pouze v tomto zákoně. Jinými slovy, i pokud by celní orgány zahájily po formální stránce následnou kontrolu, činily by některé procesní úkony v rámci této kontroly dle zákona o správě daní a poplatků.

[80] Předvolání bylo učiněno dle § 29 zákona o správě daní a poplatků a z jeho obsahu vyplývá, že stěžovatelka byla na základě provedené kontroly předvolána k celnímu řízení ve věci odnětí zboží celnímu dohledu mj. za období let 1999 až 2001. Z obsahu předvolání bylo stěžovatelce zřejmé, že se prověřování týká celního dluhu za pohonné hmoty dovezené ze Slovenska v rozhodném kontrolovaném období. Ostatně sama stěžovatelka namítá, že tímto úkonem se celní orgán snažil napravit své předchozí procesní pochybení.

[81] Jakkoliv stěžovatelka až nyní s několikaletým odstupem zpochybňuje formu zvoleného postupu, za rozhodující pro posouzení prekluze soud považuje to, že celní orgány provedly kvalifikovaný úkon ještě dříve, než bylo učiněno předvolání ze dne 6. 11. 2002. Dne 1. 8. 2002. totiž celní orgány provedly u stěžovatelky za zdaňovací období let 1996 až 2002 místní šetření zaměřené na kontrolu účetních dokladů souvisejících s dovozem kontrolovaného zboží (resp. přístupu k těmto účetním dokladům), a to podle § 15 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 320 celního zákona. Protokol o místním šetření je založen na č. l. 284 – 286 správního spisu, za stěžovatelku se ho účastnil Ing. Vomela, protokol je jím také podepsán. Z jeho obsahu je zřejmé, že účelem místního šetření bylo získání rozhodných dokladů pro urychlení procesu kontroly nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu.

[82] Celní zákon místní šetření neupravoval, ani nevyloučil jeho použití. V rámci místního šetření bylo mj. dohodnuto, že stěžovatelka formálně požádá odbor pátrání Celního ředitelství Praha, aby umožnil kontrolujícím celním orgánům přístup k zabaveným účetním dokladům a pořízení jejich fotokopii. Tyto doklady byly celnímu úřadu dne 1. 8. 2002 zpřístupněny. Dále byl požádán správce PC stěžovatelky o poskytnutí projektové dokumentace týkající se účetních programů stěžovatelky.

[83] V souvislosti s prověřováním získaných dokladů byla provedena další šetření, dne 16. 9. 2002 u společnosti Čepro, v jejíchž produktovodech byly zůstatky ropných produktů stěžovatelky, a dne 17. 9. 2002 u společnosti Tukový průmysl.

pokračování

[84] Místní šetření konané u deklaranta stěžovatelky dne 8. 8. 2002 bylo již Nejvyšším správním soudem (bez ohledu na shodně nesprávně zahájenou kontrolu dle § 16 zákona správy a poplatků) ve vztahu ke společnosti Tukový průmysl uznáno za kvalifikovaný úkon přerušující prekluzivní lhůtu pro vyměření tohoto celního dluhu. NSS nemá žádný racionální důvod hodnotit obsahově shodné úkony učiněné celními orgány jednou vůči deklarantovi stěžovatelky a podruhé vůči samotné stěžovatelce jiným způsobem, než byl hodnocen tento úkon pátým senátem NSS ve věci *Tukový průmysl*. Pro úplnost soud uvádí, že k věci nenařídil ústní jednání, neboť důkazy o tomto úkonu jsou založeny ve spisu. Vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 - 56; ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS; nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011 - 75). Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[85] Místní šetření splňuje veškeré znaky kvalifikovaného úkonu *i)* bylo provedeno před uplynutím prekluzivní lhůty, *ii)* bylo provedeno celním orgánem, *iii)* bylo zaměřeno na prověřování skutečností relevantních pro případné vyměření celního dluhu a *iiii)* stěžovatelka o něm prokazatelně věděla.

[86] Jelikož v průběhu prekluzivní lhůty došlo dne 1. 8. 2002 k provedení místního šetření, tj. ve stejném roce jako bylo učiněno předvolání na závěrech městského soudu o běhu a stavení prekluzivní lhůty se nic nezměnilo. Nová tříletá lhůta podle § 4 zákona o soustavě daní (pro celní dluhy vzniklé v letech 1999 až 30. 6. 2002) začala plynout dne 31. 12. 2002 a skončit měla dne 31. 12. 2005. Pro celní dluhy vzniklé od 1. 7. 2002 a dále se běh tříleté prekluzivní lhůty posuzuje dle § 268 celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002.

[87] Prekluzivní lhůta se následně v důsledku soudního řízení stavila, přičemž u prvního rozhodnutí měl po skončení soudního řízení zbytek prekluzivní lhůty uplynout dne 25. 11. 2007, u druhého rozhodnutí dne 18. 7. 2007 a u třetího rozhodnutí dne 24. 8. 2007.

[88] Již v prvním zrušujícím rozsudku v této věci NSS uvedl, že použití té které právní úpravy je odvislé od okamžiku vzniku celního dluhu určeného v jednotlivých rozhodnutích žalovaného. V případě zákona o soustavě daní i celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, přerušení prekluzivní lhůty mohl způsobit úkon směřující k vyměření daně učiněný odvolacím orgánem.

[89] Z obsahu spisu NSS ověřil, že prvním kvalifikovaným úkonem odvolacího orgánu směřujícího k vyměření daně byla výzva ze dne 24. 2. 2006 (doručená stěžovatelce dne 9. 3. 2006) k prokázání a vysvětlení ve výzvě uvedených skutečností na základě stěžovatelkou provedeného doplnění odvolání dne 6. 12. 2015 (určení okamžiku vzniku celního dluhu v návaznosti na předepsané evidence vztahujícího se k platebním výměrům č. 43 až 48, poté co se věc žalovanému po proběhlém soudním řízení vrátila zpět). Výzva odvolacího orgánu je založena na č. l. 2128 – 2131 správního spisu a splňuje veškeré *atributy* kvalifikovaného úkonu vymezené v bodu [85] tohoto rozsudku. Zástupce o tomto úkonu prokazatelně věděl, následně na něj dne 20. 3. 2006 reagoval žádostí o prodloužení lhůty

k vyjádření. Tento kvalifikovaný úkon prodloužil prekluzivní lhůtu u všech celních dluhů do 31. 12. 2009.

[90] Všechna nyní přezkoumávaná rozhodnutí nabyla právní moci dne 4. 5. 2009, desetiletá objektivní lhůta u nejstaršího celního dluhu (rok 1999) pro vyměření celního dluhu překročena nebyla a nebylo by tomu tak, jak správně uvedl městský soud, ani kdyby se tato lhůta po dobu řízení před soudy nestavila, neboť bez stavení by uplynula až dne 31. 12. 2009.

[91] Pro úplnost se NSS vyjádří k výsledku svědka JUDr. P. ze dne 27. 4. 2007 (protokol č. j. 3177-22/07-176800-021, č. l. 2815 – 2822). NSS se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že provedení výsledku svědka ke sporným skutečnostem je také úkonem směřujícím k vyměření daně, který tříletou prekluzivní lhůtu prodloužil až do 31. 12. 2010. Z hlediska naplnění znaků kvalifikovaného úkonu je rozhodující, že výslech provedl celní orgán (jde proto o úkon celního orgánu, nikoli o úkon stěžovatelky, ta jej pouze navrhla, přičemž jejím důkazním návrhem není celní orgán v obecné rovině vázán). Jeho účelem bylo objasnit prověřované odnětí zboží celnímu dohledu za příslušná zdaňovací období. Otázka, zda se následně skutečně stala svědecká výpověď rozhodným důkazem, je irelevantní. Zákonodárce přerušení prekluzivní lhůty nepodmínil tím, že kvalifikovaný úkon je pouze úkon, který skutečně vedl k vyměření či doměření daně. Při výkladu stěžovatelky (kvalifikovanost úkonu se posuzuje až poté, co byl úkon proveden) by totiž platilo, že např. zahájení kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pouze za předpokladu, že kontrola skončila doměření daně, což NSS považuje za výklad nesprávný a odporující jeho dlouholeté judikatuře. S ohledem na skutečnost, že samotný výslech navrhla stěžovatelka, nemůže být jeho následné provedení celním orgánem formálním úkonem provedeným pouze za účelem prodloužení prekluzivní lhůty.

[92] Existenci dvou zpráv o daňové kontrole a porušení dvojinstančnosti považuje soud za námitku z hlediska posuzování prekluze za bezpředmětnou. Plně se ztotožňuje s hodnocením městského soudu uvedeným na str. 17 a 18 jeho rozsudku. Ze spisu, ale i z obsahu rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, že žalovaný po prvním zrušujícím rozsudku městského soudu dosud zjištěný skutkový stav podstatně doplnil v rámci samostatných úkonů učiněných mimo kontrolu a své závěry podstatně revidoval; za takových okolností již na zákonnost napadených rozhodnutí o odvoláních skutečně nemohou mít vliv dílčí vady daňové kontroly.

[93] Kasační námitka ohledně dlužnické solidarity je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[94] Pod bodem 16 žaloby stěžovatelka zejména namítala, že byt je dlužnická solidarita založena zákonem, nebyla promítnuta do výroku rozhodnutí, neboť v něm je uvedena jako jediná osoba, která má platit daň, stěžovatelka. Celní zákon výslovně neupravoval, že v rozhodnutí vyměřenou částku má uhradit stěžovatelka společně a nerozdílně s Tukovým průmyslem. Uváděl pouze podmínky, za nichž se solidarita uplatní. To znamená, že rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, že se více osob podílelo na vzniku celního dluhu a jakým svým jednáním každá z nich. Odůvodnění napadených rozhodnutí tak obsahuje údaje, které nemají odezvu ve výroku rozhodnutí. Z toho pak plyne, že jak stěžovatelka,

pokračování

tak Tukový průmysl musí uhradit daň v celé výši samostatně a celní správa obdrží tuto daň dvakrát. Otázky, kdo je dlužníkem a zda jde o dlužnickou solidaritu, jsou otázkami hmotněprávními. Pouhá zmínka v odůvodnění rozhodnutí nepostačí. Bez opory ve výroku rozhodnutí nebude moci stěžovatelka požadovat v případě splnění dluhu úhradu od Tukového průmyslu, což je další pojmový znak dlužnické solidarity. Na dlužnickou solidaritu musí být aplikovány předpisy platné a účinné v době vzniku celního dluhu, tj. právní úprava účinná v letech 1997 až 2001.

[95] V kasační stížnosti však stěžovatelka namítá, že pro absenci dlužnické solidarity ve výroku rozhodnutí je dlužníkem samostatným nikoli solidárním. Postupoval-li žalovaný obdobným způsobem i ve vztahu k Tukovému průmyslu, přičemž rozhodnutí ve vztahu k Tukovému průmyslu nabyla právní moci dříve, vznikla ve vztahu ke stěžovatelce překážka věci rozhodnuté.

[96] Srovnáním žalobních a kasačních námitek je zřejmé, že některé kasační námitky nebyly uplatněny v řízení před městským soudem. NSS není oprávněn takové námitky věcně přezkoumat.

V. Závěr a náklady řízení

[97] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[98] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. března 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu