



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Šroubárna Ždánice a.s.**, se sídlem Jiráskova 972/52, Kyjov, zast. Mgr. Miroslavem Osladilem, advokátem se sídlem Sokolovská 668/136d, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 84/2019-429,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění

[1] Kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2019, č. j. 47218-6/2019-900000-311, č. j. 47218-7/2019-900000-311, č. j. 47218-8/2019-900000-311, č. j. 47218-9/2019-900000-311 a č. j. 47218-10/ 2019-900000-311 (dále jen „napadená rozhodnutí žalovaného“).

[2] Dodatečnými platebními výměry č. j. 842-79/2014-530000-51, č. j. 842-80/2014-530000-51, č. j. 842-81/2014-530000-51, č. j. 842-82/2014-530000-51 a č. j. 842-83/2014-530000-51 (všechny ze dne 11. 4. 2014), doměřil Celní úřad pro Jihomoravský kraj stěžovatelce clo, antidumpingové clo a penále. Na základě odvolání stěžovatelky (podaného dne 29. 4. 2014) žalovaný rozhodnutími ze dne 7. 11. 2014

(doručenými 9. 11. 2014, dále jen „první rozhodnutí o odvoláních“) dodatečné platební výměry formálně změnil, výše doměřeného cla a penále zůstala stejná. Proti prvním rozhodnutím o odvoláních podala stěžovatelka dne 7. 1. 2015 správní žalobu, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 26. 4. 2017, č. j. 31 Af 7/2015-172 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“), zamítl. První rozsudek krajského soudu nabyl právní moci dne 5. 6. 2017; stěžovatelka proti němu podala dne 16. 6. 2017 kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 186/2017-64, zrušil jak první rozsudek krajského soudu, tak první rozhodnutí o odvoláních. Napadenými rozhodnutími žalovaného bylo opětovně rozhodnuto o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, a to tak, že kromě formální úpravy výroků byly v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu bez náhrady zrušeny předpisy penále.

[3] Lze poznamenat, že druhou správní žalobou podanou dne 15. 11. 2019 stěžovatelka brojila kromě napadených rozhodnutí žalovaného rovněž proti pěti dalším rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 9. 2019, řízení ve věci těchto rozhodnutí bylo usnesením krajského soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Af 50/2021-408, zastaveno.

[4] **Ve druhé žalobě** stěžovatelka předně namítala, že žalovaný v rozporu s § 111 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nepřihlédl k prekluzi práva sdělit clo podle čl. 221 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“). Stěžovatelka uvedla svůj výpočet doby stavení této lhůty a dospěla k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula ve všech případech, kde došlo k přijetí celního prohlášení před 19. 8. 2011 (konkrétně v případě rozhodnutí žalovaného č. j. 47218-6/2019-900000-311 a č. j. 47218-7/2019-900000-311, kde k přijetí celního prohlášení došlo dne 27. 7. 2011, resp. 11. 8. 2011). Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na skutkově obdobné rozhodnutí žalovaného týkající se jiného subjektu, z něhož citovala část odůvodnění zabývající se během prekluzivní lhůty. Dále stěžovatelka zopakovala své námitky obsažené již v původní žalobě; s ohledem na rozsah kasační stížnosti však již není nutné tuto část žaloby rekapitulovat.

[5] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. K otázce prekluze krajský soud provedl vlastní výpočet, z něhož vyplynulo, že žádné z napadených rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro sdělení cla. Krajský soud upozornil stěžovatelku, že k běhu lhůty nelze připočítávat dobu od vydání napadených rozhodnutí do podání druhé žaloby (ta by byla relevantní až pro další řízení v případě zrušení napadených rozhodnutí žalovaného) a zdůraznil, že lhůta je vymezena pro vydání pravomocného rozhodnutí. Krajský soud své úvahy uzavřel konstatováním, že neuplynula-li lhůta u nejstaršího z celních dluhů (pro nějž provedl detailní výpočet), pak nemohla uplynout ani v případě žádného z novějších celních dluhů. Ve zbytku odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud opětovně podrobně vypořádal zbylé žalobní body; vzhledem k rozsahu kasační stížnosti však není třeba rekapitulovat ani tuto argumentaci krajského soudu.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu, že neuplynula prekluzivní lhůta pro doměření cla, je nesprávný. Stěžovatelka předkládá svůj výpočet lišící se od výpočtu krajského soudu v tom, že považuje za ukončení řízení den vyhotovení rozhodnutí, resp. rozsudku, nikoli den jeho nabytí právní moci. Na základě tohoto svého výpočtu pak stěžovatelka dovozuje, že v případě rozhodnutí žalovaného

pokračování

č. j. 47218-6/2019-900000-311 a č. j. 47218-7/2019-900000-311 již v době jejich vydání prekluzivní lhůta uplynula. Stěžovatelka upozorňuje, že v celním kodexu není pojem „*trvání řízení*“ definován, pročez není zřejmé, že by to měl být den doručení a nikoli den vydání rozhodnutí. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na určení počátku stavění prekluzivní lhůty, který je dán již samotným podáním opravného prostředku, nikoli dnem, kdy se o tomto opravném prostředku dozví rozhodující orgán.

[7] Dále stěžovatelka odkazuje na první rozhodnutí o odvoláních, kde se žalovaný otázkou zachování prekluzivní lhůty zabýval a konkrétně uvedl, že „*od podání tohoto opravného prostředku až do rozhodnutí o něm neběží*“. Podle stěžovatelky by měl být žalovaný tímto svým právním názorem vázán, neboť ke zrušení prvních rozhodnutí o odvoláních došlo z důvodů nesouvisejících s prekluzí. Zároveň stěžovatelka poukázala i na rozhodnutí žalovaného ve věci jiného subjektu (zmíněné již v žalobě), kde žalovaný doslova uvedl: „*Původní rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 21. 11. 2014. Tím bylo řízení o opravném prostředku ukončeno a lhůta se opět rozběhla.*“ Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, když se přiklonil k výpočtu prekluze provedenému žalovaným, což činí jeho rozsudek nezákonným, a zároveň neodůvodnil, proč považuje výpočet prosazovaný stěžovatelkou za nesprávný, a nevyjádřil se k otázce obnovení běhu prekluzivní lhůty, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

[8] Podle stěžovatelky se žalovaný měl zabývat otázkou prekluze z úřední povinnosti (a příp. zastavit řízení dle § 111 odst. 6 daňového řádu), napadená rozhodnutí žalovaného však v tomto směru neobsahují ani zmínku. Již ze skutečnosti, jak dlouho po přijetí celních prohlášení byla napadená rozhodnutí žalovaného vydána, podle stěžovatelky vyplývá, že tato okolnost nebyla zřejmá a žalovaný se jí měl explicitně zabývat i bez námítky. Stěžovatelka upozorňuje, že v prvních rozhodnutích o odvoláních žalovaný tuto úvahu provedl, přestože byla vydána výrazně dříve. V tom, že k těmto námitkám se krajský soud nijak nevyjádřil (přestože byly v žalobě obsaženy), spatřuje stěžovatelka důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu.

[9] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 10 Afs 186/2017-64 konstatoval, že nedošlo k žádnému pochybení žalovaného, pouze ke změně právní úpravy po vydání prvních rozhodnutí o odvoláních. Podle žalovaného je nutno zohlednit nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1182/71, ze dne 3. června 1971, kterým se určují pravidla pro lhůty, data a termíny (dále jen „nařízení č. 1182/71“). Žalovaný za použití tohoto nařízení popisuje stavení běhu prekluzivní lhůty, přičemž za den ukončení řízení považuje vždy den právní moci rozhodnutí, jímž se dané řízení končí.

[10] Podle žalovaného je nesprávný názor stěžovatelky, že období od vydání rozhodnutí do jeho právní moci nelze označit za „*trvání řízení o opravném prostředku*“ ve smyslu čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Žalovaný připomíná, že veškeré lhůty závislé na vydání rozhodnutí se rozbíhají až ve chvíli, kdy je takové rozhodnutí doručeno účastníkům daného řízení. Zejména ve vztahu k prvnímu rozsudku krajského soudu žalovaný upozorňuje, že § 54 s. ř. s. přímo předpokládá prodlevu mezi vyhlášením rozsudku a jeho písemným vyhotovením a následným doručováním. Podle žalovaného nelze přijmout výklad, dle něhož by již samotným vyhlášením rozsudku započal běh lhůt k uplatnění práv

a povinností, aniž by žalovaný měl jakýkoli způsob, jak by mohl na nepravomocný rozsudek reagovat. Na tomto závěru nic nemění ani to, že se žalovaný tohoto nesprávného výkladu mohl sám dopustit v některých svých dřívějších rozhodnutích týkajících se jiných subjektů. Žalovaný uvádí výpočty běhu prekluzivní lhůty pro sdělení cla ve vztahu k jednotlivým posuzovaným celním dluhům a uzavírá, že pro žádný z těchto celních dluhů prekluzivní lhůta neuplynula před 16. 9. 2019. Žalovaný dále upozorňuje, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 186/2017-64 výslovně neuvedl, že žalovaný není oprávněn žádnou část svých rozhodnutí změnit, nelze tedy dovozovat, že nebylo možné část odůvodnění týkající se výpočtu prekluze vypustit. Žalovaný rovněž připomíná, že z formulací obsažených v prvních rozhodnutích o odvoláních nijak nevyplývá, že by tehdy posuzoval běh prekluzivní lhůty odlišně. Ani případné formulační nepřesnosti v odůvodnění rozhodnutí, které se stěžovatelky vůbec netýkalo, nemají pro projednávanou věc dle žalovaného žádný význam.

[11] K otázce nepřezkoumatelnosti pak žalovaný připomněl dlouhodobě konstantní judikaturu o tom, že soudy nemají povinnost vypořádávat se s každým dílčím argumentem, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2021, č. j. 5 Afs 14/2019-27. Ani absence explicitního vypořádání otázky prekluze v napadených rozhodnutích žalovaného pak podle něj nepředstavuje důvod nepřezkoumatelnosti těchto rozhodnutí, neboť tato otázka nebyla v průběhu správního řízení nikdy namítána, ani ze spisu pak nevyplývalo, že by u některého z posuzovaných celních dluhů k uplynutí prekluzivní lhůty došlo. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že dodatečné platební výměry byly přezkoumány v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu (tedy že žalovaný prověřoval i existenci případných nezákonností či nesprávností stěžovatelkou neuplatněných).

[12] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je nedůvodná.

[14] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka shledává napadený rozsudek nezákonným mj. z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Tímto kasačním důvodem se Nejvyšší správní soud zabýval jako prvním, neboť by bylo předčasné se zabývat dalšími souvisejícími kasačními námitkami, pokud by rozsudek krajského soudu skutečně byl nepřezkoumatelný – takto závažnou vadou by se Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Konkrétní projev nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že krajský soud nezdůvodnil, proč se přiklonil k výpočtu prekluze provedenému žalovaným, a že se nezabýval argumentací obsaženou v žalobě. K tomu je nutno připomenout, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost či dokonce nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Jak Nejvyšší správní soud

pokračování

zdůraznil již v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, požadavek na podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument by mohl vést „zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.“

[15] V této souvislosti Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že těžištěm žaloby nebyla (na rozdíl od kasační stížnosti) výlučně otázka prekluze – této námitce stěžovatelka věnovala pouhé tři z celkových 19 stran žaloby. Co se pak týká jednotlivých argumentů obsažených v tomto žalobním bodu, pak stěžovatelka v žalobě samotné pouze bez bližšího odůvodnění uvedla svůj výpočet (bez vysvětlení toho, jaká data a proč byla pro tento výpočet podle ní relevantní) a odkázala na rozhodnutí žalovaného týkající se jiného subjektu. Až v replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka upřesnila, že dle jejího názoru jsou pro výpočet lhůty rozhodná data vydání příslušných rozhodnutí, nikoli data jejich doručení, toto své konstatování však nedoplnila žádnou argumentací (pouze ničím nepodloženým tvrzením, že tento přístup odpovídá příslušným ustanovením celního kodexu). V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka rovněž zmínila, že v prvních rozhodnutích o odvoláních byla úvaha ohledně běhu prekluzivní lhůty explicitně obsažena, zatímco v napadených rozhodnutích žalovaného už nikoli.

[16] Krajský soud postupoval plně v souladu s výše odkazovanou judikaturou a postavil proti argumentaci stěžovatelky svůj právní názor (podrobný výpočet běhu prekluzivní lhůty a jejího stavění), v jehož konkurenci argumentace stěžovatelky neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2019-29, odkazovaný žalovaným). Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že dle jeho právního názoru je nutno za ukončení řízení považovat právní moc rozhodnutí, krajský soud rovněž upozornil na chybu, jíž se dopustila stěžovatelka (zahrnula do výpočtu dobu od vydání napadených rozhodnutí žalovaného do podání druhé žaloby) – nelze tedy říci, že by krajský soud opomněl uvést, v čem byl výpočet stěžovatelky nesprávný. Je pravdou, že krajský soud se výslovně nezabýval argumentací ohledně absence explicitní úvahy o plynutí prekluzivní lhůty v napadených rozhodnutích žalovaného (přestože v prvních rozhodnutích o odvoláních byla takováto úvaha obsažena) a nevyjádřil se ani k odkazu na rozhodnutí žalovaného ve věci jiného subjektu. Tyto dílčí nedokonalosti odůvodnění však nemohou představovat vadu, která by způsobovala, že by nebylo možno seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku, resp. proč považoval námitky stěžovatelky za nedůvodné.

[17] Stěžovatelka namítala rovněž nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí žalovaného, neboť podle ní měla tato rozhodnutí obsahovat úvahu ohledně plynutí prekluzivní lhůty. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Žalovaný byl povinen se otázkou prekluze zabývat z úřední povinnosti, to ovšem neznamená, že by musel tuto úvahu i bez námítky účastníka řízení z úřední povinnosti zahrnout přímo do textu svých rozhodnutí. Ani skutečnost, že první rozhodnutí o odvoláních tuto úvahu obsahovalo, žalovaného nijak nezavazovala k tomu, aby obdobně postupoval v každém dalším případě. Pokud tedy stěžovatelka v odvolacím řízení nenamítala uplynutí prekluzivní lhůty pro sdělení cla, plně postačovalo konstatování, že žalovaný prověřil napadená rozhodnutí ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu a až na formální nepřesnosti neshledal důvody pro jiný postup než dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[18] Podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu *„[s]dělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku.“*

[19] Podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu *„[o]pravný prostředek lze podat*

a) v prvním stupni u celních orgánů určených k tomuto účelu členskými státy;

b) ve druhém stupni u nezávislého orgánu, jímž může být v souladu s platnými předpisy členských států soud nebo rovnocenný zvláštní orgán.“

[20] Z citovaných ustanovení celního kodexu plyne (a mezi stranami je nesporné), že tříletá prekluzivní lhůta podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu se staví jak v průběhu odvolacího řízení před žalovaným, tak v průběhu soudních řízení vedených ve věci celního dluhu. Za okamžik zahájení stavení lhůty obě strany shodně počítají datum podání příslušného opravného prostředku (odvolání, žaloby či kasační stížnosti). Výpočty stěžovatelky a žalovaného se však liší v posouzení okamžiku, k němuž řízení končí: podle žalovaného řízení trvá až do okamžiku právní moci rozhodnutí, jímž se řízení končí, zatímco podle stěžovatelky nastávají účinky tohoto rozhodnutí na běh prekluzivní lhůty již okamžikem jeho vydání (resp. vyhlášení v případě rozsudku).

[21] Podle § 101 odst. 5 daňového řádu se rozhodnutí *„oznamuje všem jeho příjemcům. Vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení.“*

[22] Podle § 54 odst. 5 s. ř. s. *„[r]ozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.“*

[23] Podle § 54 odst. 6 s. ř. s. *„[v]ýrok pravomocného rozsudku je závazný pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a pro orgány veřejné moci.“*

[24] Stěžovatelce lze dát za pravdu v tom, že čl. 221 celního kodexu neobsahuje explicitní definici toho, co je myšleno *„trváním řízení“*, význam tohoto pojmu lze však jednoznačně určit z obecného významu pojmu *„řízení“*, jakož i z kontextu a systematiky daného ustanovení celního kodexu, neboť již v jeho odst. 1 je zakotvena povinnost částku cla *„sdělit dlužníkovi“*, jakmile je zaúčtována. Nelze si představit jiný výklad, než že pojem *„sdělit dlužníkovi“* v kontextu českého právního řádu představuje oznámení rozhodnutí (§ 101 odst. 5 daňového řádu), nikoli jeho prosté vydání (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Pokud tedy účelem řízení o opravném prostředku ve smyslu čl. 243 celního kodexu bylo přezkoumání *„sdělení dlužníkovi“*, výsledkem takového řízení musí být opět nějaký akt rozhodujícího orgánu adresovaný dlužníkovi jakožto příjemci. Až jeho řádným oznámením před uplynutím prekluzivní lhůty pak mohou nastat vůči příjemci předpokládané účinky. Jedním z těchto účinků, který nelze bez dalšího oddělovat od ostatních, je i ukončení stavení prekluzivní lhůty. Pokud zákonodárce nezavedl žádné speciální pravidlo, není možné účinky rozhodnutí na běh prekluzivní lhůty spojovat s jiným okamžikem než ostatní účinky rozhodnutí, které se nepochybně odvíjejí až od oznámení rozhodnutí (resp. doručení plně odůvodněného rozsudku v případě řízení před správními soudy).

[25] Výše uvedený výklad je plně konzistentní i s českou právní teorií, např.: *„Správní akt je platný, jakmile správní orgán učiní projev vůle, který je jeho obsahem, navenek vůči adresátům. K platnosti nestačí, že správní orgán sice formuloval svoji vůli, ale dosud ji navenek neprojevil.“*

pokračování

(STAŠA, Josef. § 1 [Platnost]. In: HENDRYCH, Dušan a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 152, marg. č. 291.). Rovněž prvorepublikový Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému posouzení této otázky: „*Dokud úřední rozhodnutí, dotýkající se zájmů strany, nebylo straně sděleno, nelze proti straně mluvit o rozhodnutí.*“ (Boh. A 2740/23). V komentářové literatuře jsou závěry taktéž shodné: „*Existují-li příjemci rozhodnutí, kterým správce daně nedoručil, pak nedoručené rozhodnutí nemůže mít vůči nim žádné právní účinky.*“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 101 [Vydání a oznámení rozhodnutí]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 473.). Stejně tak i judikatura Nejvyššího správního soudu konstantně spojuje účinky rozhodnutí správce daně na běh prekluzivní lhůty s jejich doručením (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, ze dne 27. 8. 2019, č. j. 8 Afs 66/2018-33, či ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31).

[26] Již v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS tento soud judikoval, že „*[m]á-li být v důsledku změny lhůt zasaženo do hmotněprávní sféry – tj. stanovení daňové povinnosti a vybrání daně, jedná se o ustanovení s hmotněprávními účinky.*“ Pokud má tedy prekluze práva stanovit daň (či v aktuálním případě clo) hmotněprávní efekt, pak také veškeré úkony, které mají mít na prekluzi vliv, mohou tento vliv přinést až v okamžiku své účinnosti, tedy oznámení příjemci rozhodnutí, slovy celního kodexu „*sdělení dlužníkovi*“. Uvedený přístup se jeví být zřejmým, ani stěžovatelka neformulovala žádnou alternativní teorii či argumentaci, s níž by mohl žalovaný či krajský soud polemizovat, pouze představila svůj výpočet s prostým konstatováním, že „*odpovídá ust. čl. 221 odst. 4 celního kodexu*“ (pravděpodobně myšlen odst. 3). Jediným relevantním argumentem (formulovaným až v kasační stížnosti) bylo srovnání konce stavení prekluzivní lhůty s jeho počátkem, jímž celní kodex přímo určuje den podání opravného prostředku (nikoli den, kdy se o něm příslušný orgán dozvěděl). Tento přístup je však konzistentní s tím, že lhůta tížící účastníka řízení se obecně považuje za zachovanou, pokud je jeho úkon ve lhůtě učiněn, aniž by se nutně musel dostat do dispozice rozhodujícího orgánu. Je tudíž logické, že účinek ve smyslu zachování lhůty pro podání opravného prostředku nastane ve stejnou chvíli jako účinek spočívající ve stavení prekluzivní lhůty. Skutečnost, že stavení prekluzivní lhůty počíná již ve chvíli podání opravného prostředku, tedy nikterak neovlivňuje to, že se tato lhůta staví po celou dobu trvání daného řízení, tedy až do účinnosti rozhodnutí, jímž se toto řízení končí, vůči všem účastníkům řízení.

[27] K dalším kasačním námitkám Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žalovaný v prvních rozhodnutích o odvoláních neuvedl, že by k ukončení stavení prekluzivní lhůty mělo dojít pouhým vydáním rozhodnutí. Stručnou formulaci „*až do rozhodnutí o něm*“ je nutno v duchu výše uvedeného teoretického úvodu jednoznačně vykládat ve smyslu „*až do právní moci rozhodnutí*“ či „*až do účinnosti rozhodnutí*“ – účinky na běh prekluzivní lhůty zkrátka může mít z povahy věci pouze rozhodnutí účinné vůči svému příjemci. Co se pak týká možného chybného výpočtu obsaženého v rozhodnutí týkajícím se jiného subjektu, tato okolnost nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí žalovaného, kde byla otázka zachování prekluzivní lhůty posouzena správně.

[28] Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud nikterak nepochybil, když se ztotožnil s právním názorem žalovaného, že konec stavení prekluzivní lhůty nastává až ke dni právní

moci rozhodnutí o oprávněném prostředku, tedy ke dni, kdy je takové rozhodnutí účinné vůči všem jeho adresátům. S krajským soudem lze souhlasit rovněž v tom, že pokud byla prekluzivní lhůta zachována v případě nejstaršího z posuzovaných celních dluhů a zároveň její stavení probíhalo u všech těchto celních dluhů shodně, není možné, aby u některého z novějších celních dluhů lhůta uplynula. Nebylo tedy nutné pro každý jednotlivý případ uvádět samostatný výpočet. V souladu s tímto principem provede rovněž Nejvyšší správní soud výpočet pouze pro případ nejstaršího z posuzovaných celních dluhů, u něhož došlo k přijetí celního prohlášení dne 27. 7. 2011.

[29] Podle čl. 3 odst. 1, druhého pododstavce nařízení č. 1182/71 *„Je-li pro lhůtu vyjádřenou ve dnech, týdnech, měsících nebo letech rozhodující okamžik, kdy událost nastala nebo kdy byl úkon proveden, pak se den, během něž tato událost nastala nebo tento úkon byl proveden, do dotyčné doby nezapočítá.“*

[30] Podle čl. 3 odst. 2 písm. c) nařízení č. 1182/71 *„lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo let počíná na začátku první hodiny prvního dne a končí uplynutím poslední hodiny dne, který se v posledním týdnu, měsíci nebo roku pojmenováním nebo číslem shoduje se dnem, v němž lhůta počíná. Není-li ve lhůtě určené podle měsíců nebo let v posledním měsíci den rozhodný pro její uplynutí, skončí tato lhůta uplynutím poslední hodiny posledního dne tohoto měsíce“.*

[31] Tříletá lhůta podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu měla původně uplynout v souladu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 3 odst. 2 písm. c) nařízení č. 1182/71 dne 28. 7. 2014. Proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 11. 4. 2014 se stěžovatelka dne 29. 4. 2014 odvolala, čímž započalo stavení běhu prekluzivní lhůty. V tuto chvíli zbývalo ze lhůty ještě 90 dnů. První rozhodnutí o odvolání bylo doručeno dne 9. 11. 2014, v tento den se prekluzivní lhůta znovu rozběhla a běžela 59 dnů, až do podání první žaloby dne 7. 1. 2015. V tuto chvíli zbývalo ze lhůty 31 dnů. První rozsudek nabyt právní moci v den doručení stěžovatelce (žalovanému byl doručen dříve), tedy 5. 6. 2017, čímž se prekluzivní lhůta opět rozběhla, a to na 11 dnů, než byla podána první kasační stížnost (16. 6. 2017). V tuto chvíli zbývalo ze lhůty 20 dnů. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 186/2017-64 byl zrušen jak první rozsudek krajského soudu, tak první rozhodnutí o odvolání, věc se tedy vrátila do procesního stavu, kdy běželo odvolací řízení a prekluzivní lhůta se tak v souladu s čl. 221 odst. 3 celního kodexu i nadále stavila. V den právní moci napadených rozhodnutí žalovaného tedy z prekluzivní lhůty nejstaršího z posuzovaných celních dluhů zbývalo ještě 20 dní, prekluzivní lhůta tedy byla zachována.

[32] Lze uzavřít, že by jistě bylo vhodnější, kdyby se i v napadených rozhodnutích žalovaného explicitní popis běhu prekluzivní lhůty objevil (obdobně jako v prvních rozhodnutích o odvolání), vzhledem k absenci námitky prekluze v odvolacím řízení však žalovaný nebyl povinen tuto úvahu do odůvodnění zahrnout výslovně; samotnou otázku zachování prekluzivní lhůty pak žalovaný posoudil správně (a to v případě všech nyní posuzovaných celních dluhů), nebyly tedy dány důvody ke zrušení jeho rozhodnutí. Krajský soud tudíž postupoval v souladu se zákonem, když napadená rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalobu zamítl.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

pokračování

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. května 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu