



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Tukový průmysl spol. s r.o.**, se sídlem Koubova 79/4, Praha 9, zast. Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem se sídlem Spálená 108/51, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2021, č. j. 11 Af 21/2018-390,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2021, č. j. 11 Af 21/2018-390, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5016-10/2018-900000-318, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce, Mgr. Štěpána Mládka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5016-10/2018-900000-318, žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr č. R/00001-6/2009 Celního úřadu Praha D1 ze dne 19. 2. 2009, č. j. 668-6/09-176800-021, tak, že celní dluh složený ze spotřební daně a daně

z přidané hodnoty za dovoz pohonných hmot (motorové nafty a benzínu BA 91 a BA 95) vyměřený žalobci ve výši 2 754 548 762 Kč snížil na 1 633 755 040 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou městský soud shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[2] Pohonné hmoty, kterých se týká posuzovaná věc, dovážela do České republiky ze Slovenské republiky obchodní společnost Bena a.s. (od roku 2003 přejmenovaná na LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost, dále jen „BENA“). Na území Slovenska vstupovalo zboží do produktovodu ve společnosti Slovnaft a.s., celní hranici do České republiky pak překračovalo v Kloboukách u Brna – v jednom ze středisek provozovatele produktovodní sítě, společnosti ČEPRO, a. s. (dále jen „ČEPRO“). Poté, co zboží vstoupilo do produktovodní sítě ČEPRO, podával žalobce jako celní deklarant společnosti BENA návrh na propuštění zboží do režimu uskladňování ve veřejném celním skladu (VCS), který provozoval. Takto uskladněné zboží (až na menší množství propuštěné v mezidobí do volného oběhu) se nacházelo v režimu uskladňování ve VCS až do 17. 7. 2002, kdy žalobce podal sedm celních prohlášení s návrhem na propuštění zboží do režimu tranzitu pro příjemce Venturon Investment, s. r. o. V návaznosti na tato celní prohlášení zahájil celní úřad jednak daňovou kontrolu, jednak úkony celního dohledu. Na základě těchto postupů pak byla po řadě procesně komplikovaných správních a soudních řízení (jejichž průběh bude stručně popsán níže) vydána rozhodnutí, která jsou předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[3] Řízení se původně týkalo celního dluhu, který měl vzniknout v letech 1997–2002 odnětím zboží (pohonných hmot) celnímu dohledu dle § 240 odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, v relevantním znění (dále jen „celní zákon“). Žalobce je v postavení dlužníka jednak jako subjekt, který měl plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží či z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno [podle § 240 odst. 3 písm. d) celního zákona], neboť jako skladovatel a ukladatel pohonných látek, propuštěných do celního režimu uskladňování v celním skladu, s povolením provozovat VCS a uskladňovat zboží mimo budovu VCS, podle celních orgánů nedostal svým povinnostem dle § 149 odst. 1 a 3 celního zákona, které mu plynuly z celního režimu, do kterého byly pohonné hmoty propuštěny. Dále je žalobce (společně se společností BENA) dlužníkem na základě § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, neboť se podle celních orgánů zúčastnil odnímání zboží celnímu dohledu způsobem blíže popsáným v žalobou napadeném rozhodnutí a této skutečnosti si byl nebo měl být vědom.

[4] Dne 17. 7. 2002 bylo ve společnosti ČEPRO provedeno místní šetření, při kterém bylo zjištěno, že stav zásob zboží společnosti BENA v produktovodní síti je záporný. Vzhledem k důvodnému podezření na odnětí zboží celnímu dohledu zahájil celní orgán úkony celního dohledu a současně dne 8. 8. 2002 místní šetření (mylně označené za daňovou kontrolu).

[5] Dne 16. 10. 2003 vydal celní úřad první sérii platebních výměrů, které žalobce napadl odvoláními. Celní úřad dané platební výměry sám rozhodnutími ze dne 12. 11. 2003 zrušil dle § 322a odst. 2 celního zákona, neboť dospěl k závěru, že žalobce nemohl před jejich vydáním využít svého práva vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, kterou převzal až spolu s platebními výměry. Následně celní úřad změnil svůj právní názor a rozhodnutími ze dne 1. 3. 2004 dle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“),

pokračování

ověřil neplatnost svých rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003 s odůvodněním, že ve výrocích rozhodnutí nebyl uveden procesní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. V důsledku tohoto rozhodnutí tedy platební výměry ze dne 16. 10. 2003 opětovně nabyly účinků a celní řízení se ocitlo ve fázi odvolacího řízení.

[6] Žalobce s takovým postupem nesouhlasil a proti rozhodnutím celního úřadu ze dne 1. 3. 2004 podal odvolání, která odvolací orgán (Celní ředitelství Praha) rozhodnutími ze dne 17. 12. 2004 zamítl a potvrdil rozhodnutí celního úřadu. Proti těmto rozhodnutím se žalobce bránil žalobami, o kterých rozhodl Městský soud v Praze rozsudky ze dne 27. 7. 2006 a ze dne 19. 9. 2006 vydanými pod sp. zn. 10 Ca 80 až 85/2005, jimiž prohlásil rozhodnutí celního úřadu osvědčující neplatnost rušících rozhodnutí a navazující odvolací rozhodnutí Celního ředitelství Praha za nicotná.

[7] Žalobce podal odvolání rovněž proti platebním výměrům ze dne 16. 10. 2003. Ty Celní ředitelství Praha rozhodnutími ze dne 29. 4. 2004 změnilo co do částky vyměřených celních dluhů a okamžiků jejich vzniku. Také proti těmto rozhodnutím podal žalobce žaloby, o nichž Městský soud v Praze rozhodl rozsudky ze dne 15. 6. 2004, č. j. 7 Ca 103/2004-177, ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004-244, ze dne 8. 12. 2005, č. j. 10 Ca 117/2004-177 a č. j. 10 Ca 118/2004-264, a ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 151/2004-220 a č. j. 9 Ca 152/2004-194. Ve všech uvedených rozsudcích, s výjimkou rozsudku ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004-244, dospěl Městský soud v Praze k závěru, že odvolací orgán rozhodoval o odvoláních proti neexistujícím rozhodnutím, neboť ta byla již rozhodnutími ze dne 12. 11. 2003 pravomocně zrušena. Nejvyšší správní soud sice všechny uvedené rozsudky Městského soudu v Praze následně zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, závěru o bezpředmětnosti daných odvolacích řízení však přisvědčil. Následně proběhla řada dalších soudních řízení, v nichž se řešila především otázka, jak mělo být v daných případech s odvoláními naloženo. Např. v rozsudku ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011-212, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v takové situaci nezbyvá než odvolací řízení zastavit.

[8] Celní ředitelství Praha žalobci s ohledem na výše popsaná řízení sdělilo, že jeho odvolání směřovala proti pravomocně zrušeným platebním výměrům, a proto bude věc vrácena prvostupňovému celnímu úřadu, aby v dalším řízení po řádném zjištění skutkového stavu znovu posoudil, zda a v jaké výši lze žalobci vyměřit celní dluh.

[9] Po doplnění dokazování vydal celní úřad již zmiňovaný platební výměr č. R/00001-6/2009 ze dne 19. 2. 2009 č. j. 668-6/09-176800-021. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které Celní ředitelství Praha rozhodnutím ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21, zamítlo a napadený platební výměr potvrdilo. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, uvedené rozhodnutí na základě žalobcem podané žaloby zrušil, neboť dospěl k závěru, že celní dluhy byly vyměřeny po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Městský soud tedy věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (Generálnímu ředitelství cel) jakožto právnímu nástupci Celního ředitelství Praha, které bylo zrušeno v rámci reformy celní správy provedené s účinností od 1. 1. 2013. Nejvyšší správní soud následně uvedený rozsudek městského soudu zrušil rozsudkem ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť jeho závěr o prekluzi celého celního dluhu považoval za nesprávný. Připustil však, že k prekluzi celních dluhů vzniklých v letech 1997 a 1998 již došlo. Městský soud poté rozsudkem ze dne

26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015-622, žalobou napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, důvodem zrušení žalobou napadeného rozhodnutí byla však již pouze prekluze celních dluhů vzniklých v letech 1997 a 1998.

[10] Žalovaný následně vydal nyní přezkoumávané rozhodnutí ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5016-10/2018-900000-318, kterým, jak již bylo konstatováno, na základě odvolání žalobce opětovně změnil platební výměr celního úřadu, a to tak, aby byl celní dluh vyměřen pouze v rozsahu, v němž měl vzniknout v letech 1999 až 2002.

[11] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou městský soud zamítl nyní přezkoumávaným rozsudkem. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud je nucen zrušit tento rozsudek i rozhodnutí žalovaného z důvodu prekluze další části sporných celních dluhů (v podrobnostech viz níže), rekapituluje rozsudek městského soudu pouze v relevantním rozsahu (tj. zejména jeho závěry týkající se prekluze sporného celního dluhu).

[12] Městský soud vyšel při posouzení otázky prekluze z § 4 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“), a § 41 s. ř. s. a rovněž ze závěrů předcházejících rozsudků správních soudů vydaných v této věci (konkrétně z již zmiňovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, a Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015-622) a v souvisejícím řízení týkajícím se společnosti BENA (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz).

[13] Městský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, shrnul, že tříletá lhůta pro stanovení nejstaršího celního dluhu, který byl vyměřen napadeným rozhodnutím (tj. celní dluh vzniklý v roce 1999) počala ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní ve spojení s § 14 odst. 6 ZSDP běžet dne 1. 1. 2000. Běh této lhůty byl přerušen místním šetřením, které celní úřad provedl dne 8. 8. 2002. V důsledku toho počala od 1. 1. 2003 běžet nová prekluzivní lhůta, která plynula až do 15. 6. 2004. Dne 16. 6. 2004 bylo u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Ca 131/2004 zahájeno řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2004, č. j. 105-04/04-1701/21, v důsledku čehož se lhůta stavila nejméně do 1. 11. 2005, kdy nabyl právní moci rozsudek, jímž městský soud rozhodl o dané žalobě. Městský soud v dané souvislosti poznamenal, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, nesprávně uvedl, že se prekluzivní lhůta stavila pouze do 27. 9. 2005, tj. do dne vydání uvedeného rozsudku. Z lhůty tedy do doby jejího stavení uběhl 1 rok, 5 měsíců a 16 dnů, stavila se po dobu 1 roku, 4 měsíců a 16 dnů a začala znovu běžet dne 2. 11. 2005, přičemž do jejího uplynutí zbýval nejméně 1 rok, 6 měsíců a 14 dnů. Dne 17. 10. 2006 došlo k dalšímu přerušení běhu prekluzivní lhůty v důsledku předvolání žalobce k ústnímu jednání ve věci stanovení výše celního dluhu na den 7. 11. 2006. Dne 31. 12. 2006 tedy počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Dalšími kvalifikovanými úkony přerušujícími běh prekluzivní lhůty bylo dle soudu předvolání ze dne 23. 11. 2006, navazující ústní jednání konané dne 12. 12. 2006 a rovněž předvolání ze dne 24. 4. 2008 a ústní jednání konaná dne 14. 5. 2008 a dne 24. 6. 2008. Prekluzivní lhůta tedy počala nově běžet ode dne 1. 1. 2009 a uplynula by dne 1. 1. 2012. Platební výměr ze dne 19. 2. 2009, č. j. 668-6/09-176800-021, i rozhodnutí o odvolání proti tomuto platebnímu výměru

pokračování

(rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-021) byly vydány a doručeny žalobci před uplynutím uvedené prekluzivní lhůty.

[14] Městský soud dále poukázal na to, že žalobce napadl rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-021, žalobou, jejímž podáním došlo k dalšímu stavení uvedené prekluzivní lhůty, a to od 2. 9. 2009 do 15. 5. 2014, kdy nabyt právní moci rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415. Prekluzivní lhůta se tedy stavila po dobu 4 let, 8 měsíců a 14 dnů a začala znovu běžet dne 16. 5. 2014. Následně běh prekluzivní lhůty pokračoval po dobu 13 dnů. Dne 28. 5. 2014 podal žalovaný proti rozhodnutí městského soudu kasační stížnost, došlo tedy k dalšímu stavení prekluzivní lhůty, a to od 29. 5. 2014 do 25. 11. 2016, kdy nabyt právní moci rozsudek městského soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015-622, (tj. po dobu 2 let, 5 měsíců a 27 dnů). Prekluzivní lhůta tedy pokračovala od 26. 11. 2016 a běžela až do 19. 4. 2018 (tj. po dobu 1 roku, 4 měsíců a 24 dnů), kdy žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí a doručil ho žalobci. Městský soud tedy uzavřel, že z tříleté prekluzivní lhůty, která začala opětovně běžet od 1. 1. 2009, uplynuly do vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného celkem pouze 2 roky, 1 měsíc a 8 dní.

[15] Následně se městský soud zabýval tím, zda k vyměření celního dluhu nedošlo po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty stanovené v § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní. Vyšel přitom z toho, že se tato lhůta na rozdíl od lhůty tříleté nepřerušuje úkony směřujícími k vyměření daně, může však dojít k jejímu stavení dle § 41 s. ř. s. Městský soud s odkazem na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, vydaný ve věci společnosti BENA, konstatoval, že sice dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který obsahuje v § 148 odst. 4 odlišnou úpravu stavení prekluzivní lhůty, jež nově nemůže (ani na základě stavení v průběhu soudního řízení) dle odstavce 5 téhož ustanovení přesáhnout 10 let, nicméně na stavení prekluzivních lhůt, které počaly běžet před 1. 1. 2011, tedy před účinností daňového řádu, se nadále použije § 41 s. ř. s. Městský soud tedy znovu zrekapituloval, v jakých obdobích probíhala v posuzované věci soudní řízení, která měla za následek stavení desetileté prekluzivní lhůty, a konstatoval, že tato lhůta neběžela nejméně po dobu 8 let, 6 měsíců a 27 dnů, uplynula by tedy až dne 27. 6. 2018, tj. po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného.

[16] Následně se městský soud zabýval žalobními námitkami týkajícími se nesprávného zjištění skutkového stavu věci, obsáhlou žalobní argumentací týkající se nezákonnosti použití výstupů z účetního a evidenčního systému společnosti ČEPRO (tzv. *Business Planning and Control System*, dále jen „BPCS“), z nichž žalovaný vyšel ve svém rozhodnutí, argumentací, podle níž za odnětí posuzovaných pohonných hmot celnímu dohledu neodpovídá žalobce, nýbrž ČEPRO, námitkami týkajícími se postupu celních orgánů a rovněž námitkami neprovedení některých žalobcem označených důkazů. Žádnou z těchto námitek neshledal městský soud důvodnou.

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatele

[17] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Také kasační námitky Nejvyšší správní soud rekapituje vzhledem k důvodům, na nichž založil tento

rozsudek, pouze v relevantním rozsahu (tedy zejména část argumentace, která se týká otázky prekluze).

[18] Stěžovatel má za to, že celní dluh byl vyměřen po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Nesouhlasí totiž se závěry vyslovenými městským soudem a Nejvyšším správním soudem v předcházejícím řízení, přičemž stěžovatel tyto závěry interpretuje tak, že podle obou soudů došlo k přerušení běhu dané lhůty jak zahájením „daňové kontroly“ dne 8. 8. 2002, tak jednotlivými následně prováděnými úkony celního úřadu. Tyto závěry považuje stěžovatel za rozporné s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, publ. pod č. 178/2004 Sb. NSS.

[19] Dále stěžovatel namítá, že celní orgány postupovaly nezákonně, pokud mu vyměřily celní dluh na základě celního dohledu, aniž by provedly daňovou či následnou kontrolu, dále že vydání žalobou napadeného rozhodnutí bránila překážka věci rozhodnuté, neboť již v posuzované věci byly vydány platební výměry ze dne 16. 10. 2003, a že zboží bylo celnímu dohledu odňato v celním režimu společný tranzit, kdy za odnětí neodpovídá stěžovatel, nýbrž společnost ČEPRO. Stěžovatel uplatnil rovněž obsáhlou argumentaci týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu, v níž zejména zpochybňoval průkaznost a věrohodnost evidence BPCS, z níž celní orgány vyšly při posouzení věci, a polemizoval se závěry, které v reakci na obdobné námitky uplatněné v žalobě vyslovil městský soud.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. K otázce prekluze celního dluhu dále dodal, že stěžovatelem uplatněnou argumentaci Nejvyšší správní soud vypořádal již v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114. Žalovaný má za to, že při vydání svého rozhodnutí postupoval v souladu se závazným právním názorem vysloveným v uvedeném rozsudku zdejšího soudu. Žalovaný se vyjádřil rovněž k dalším kasačním námitkám, Nejvyšší správní soud však vzhledem k závěrům, k nimž dospěl, neshledal důvod zde tuto část vyjádření rekapitulovat.

[21] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž se však vyjadřuje k otázkám týkajícím se provedení dokazování, nikoliv k otázce prekluze; Nejvyšší správní soud tedy její obsah nerekapituluje.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného je zapotřebí zrušit, byť z jiných důvodů, než jaké stěžovatel namítal v kasační stížnosti.

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda celní dluh nebyl pravomocně vyměřen až po uplynutí zákonných prekluzivních lhůt, a to i nad rámec příslušné kasační námitky stěžovatele, neboť, jak již zdůraznil městský soud, dle ustálené judikatury Ústavního soudu (viz např. městským soudem uváděné nálezy ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, či ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07) jsou správní soudy povinny přihlížet k uplynutí prekluzivních lhůt i nad rámec uplatněných žalobních bodů či stížních námitek z úřední povinnosti.

[25] Otázkou prekluze oprávnění vyměřit celní dluhy v posuzované věci se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, jehož závěry je Nejvyšší správní soud v nyní projednávaném případě kasačně vázán. Jak totiž vyplývá např. z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, publ. pod č. 4321/2022 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud je vázán právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím řízení, přičemž tato vázanost je prolomena pouze v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[26] Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, mj. k následujícím závěrům: *„Prekluze práva je skutečnost významná především z hlediska práva hmotného. Proto byly v dané věci celní orgány vázány právní úpravou účinnou v době vzniku celního dluhu. Vymezil-li [žalovaný] vznik celního dluhu rozmezím od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002, je pro dluhy vzniklé do 30. 6. 2002 rozhodný celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002, který však žádnou prekluzivní lhůtu neupravoval. K tomu došlo až novelou celního zákona provedenou zákonem č. 1/2002 Sb., která s účinností od 1. 7. 2002 stanovila, že po uplynutí 3 let od konce roku, ve kterém celní dluh vznikl, nelze částku cla zapsat do evidence a na základě toho dlužníkovi doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření (§ 268 odst. 1 a 2 celního zákona v daném znění). Celní zákon účinný od 1. 7. 2002, tj. celní zákon, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., je předpisem rozhodným pro stanovení prekluzivní lhůty u celních dluhů vymezených [žalovaným] v období od 1. 7. 2002 do 16. 10. 2002. Absence právní úpravy prekluzivní lhůty v celním zákoně ve znění do 30. 6. 2002, nicméně neznamená, že by celní orgány byly oprávněny vyměřit celní dluh po nekonečně dlouhou dobu. Takový závěr by byl v právním státě neudržitelný a s ohledem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, je nezbytné přistoupit k přiměřenému použití zákona o soustavě daní, který v § 4 odst. 2 stanoví: „Daň 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.“ Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu byla v dané věci stanovena jako tříletá s tím, že se její počátek odvíjí od vzniku celního dluhu, jímž se v obecné rovině rozumí povinnost určité osoby zaplatit celní dluh (shodně viz výše citovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218).“*

[27] Běh prekluzivních lhůt pro vyměření celního dluhu vzniklého do 30. 6. 2002 se tedy vzhledem k jejich hmotněprávnímu charakteru až do nabytí účinnosti daňového řádu dne 1. 1. 2011 (k tomu viz dále) řídil § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní ve spojení s 320 písm. b) celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002 (i přesto, že zákon o soustavě daní

byl účinný pouze do 31. 12. 2003), zatímco na běh těchto lhůt u celního dluhu vzniklého od 1. 7. 2002 se do téhož data vztahoval § 268 odst. 2 a 3 celního zákona (i přesto, že toto ustanovení bylo účinné pouze od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004).

[28] Dle § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní platilo, že daň 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. Byl-li však v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běžela 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 však bylo možné 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.

[29] Dle § 268 odst. 2 celního zákona, v relevantním znění, platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanovil jinak, nebylo možné částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Odstavec 3 téhož ustanovení však stanovil, že byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však bylo možné nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[30] Počátek běhu prekluzivních lhůt se dle citovaných předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudků ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, a ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114 (druhým z nich je Nejvyšší správní soud kasačně vázán), odvíjel jak v případě subsidiárního (či vzhledem k dikci tohoto ustanovení spíše přiměřeného) použití § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní, tak v případě postupu dle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona od okamžiku vzniku celního dluhu. Pokud se jedná o určení tohoto okamžiku, odkázal Nejvyšší správní soud právě již v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, plně na závěry vyslovené v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, jenž se vztahoval k řízení vedenému se společností BENA v souvislosti s dovozem těchto pohonných hmot. Podle uvedeného rozsudku vznikl sporný celní dluh postupně vždy dnem odepsání zboží z účtu společnosti BENA vedeného ve zmiňovaném elektronickém evidenčním systému provozovatele produktovodní sítě (BPCS). Z rozhodnutí žalovaného tedy vyplývá, že celní dluh vyměřený tímto rozhodnutím měl vznikat v letech 1999–2002 (celní dluhy, které měly vzniknout v letech 1997 a 1998, shledal Nejvyšší správní soud prekludovanými již v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, a žalovaný je tedy žalobou napadeným rozhodnutím již nevyměřoval).

[31] Prekluzivní lhůty (tříleté i desetileté) tedy počaly dle § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní a dle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona běžet vždy od posledního dne roku vzniku konkrétního celního dluhu. V případě nejstarších projednávaných celních dluhů tak lhůty počaly běžet dne 31. 12. 1999 a v případě nejpozději vzniklých projednávaných celních dluhů pak dne 31. 12. 2002.

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval během desetiletých prekluzivních lhůt.

pokračování

[33] V již zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se na nyní posuzovanou věc v celém rozsahu aplikuje právní úprava obsažená v § 41 s. ř. s., podle něhož lhůty pro zánik práva ve věcech daní neběží po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona, neboť toto ustanovení se jakožto ustanovení procesní aplikuje (od 1. 1. 2003) i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet před 1. 1. 2003, kdy nabyl účinnosti soudní řád správní. Nejvyšší správní soud dodal, že se toto ustanovení v souladu s ustálenou judikaturou uplatňovalo nejen na tříletou prekluzivní lhůtu, ale i na absolutní desetiletou prekluzivní lhůtu.

[34] Dne 1. 1. 2011 ovšem nabyl účinnosti daňový řád, který zasáhl do výše popsaného pravidla (dovozeného již výše zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, které následně převzaly citované rozsudky týkající se nyní posuzované věci, resp. věci společnosti BENA), podle něhož běh hmotněprávní prekluzivní lhůty se řídí po celou dobu jejího běhu hmotněprávní úpravou, která tu byla v době, kdy tato lhůta počala běžet. Toto pravidlo totiž platí pouze v případě, že přechodná ustanovení k nové právní úpravě přijaté v době běhu dané prekluzivní lhůty nestanoví jinak. Taková situace u posuzovaných lhůt nastala právě s přijetím daňového řádu, neboť podle první věty jeho přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 *„[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován“*.

[35] Od 1. 1. 2011 se tedy další běh prekluzivních lhůt v posuzované věci řídil daňovým řádem, konkrétně jeho § 148 upravujícím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (pozn.: Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že § 148 daňového řádu konstruuje vlastně jedinou lhůtu pro stanovení daně, jejíž základní délka činí 3 roky, ale může na základě stanovených skutečností dojít k jejímu prodloužení, přerušení či stavení, ovšem s tím, že dle § 148 odst. 5 daňového řádu v každém případě její běh skončí uplynutím 10 let od jejího počátku; za účelem jednoduššího vyjádření je ovšem v tomto rozsudku používáno označení „tříletá“ a „desetiletá“ prekluzivní lhůta pro stanovení daně). Přestože totiž byl žalobou napadenými rozhodnutím stěžovateli vyměřen „celní dluh“, ten se sestával pouze ze spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Přitom se vstupem České republiky do Evropské unie došlo ke změně v pojetí „celního dluhu“, která je výstižně popsána v odborné literatuře: *„Do vstupu České republiky byly daně při dovozu vyměřované jako organická součást celního dluhu. Základem odpovědnosti a podmínkou pro založení povinnosti uhradit clo, daně a poplatky při dovozu, byla existence celního dluhu. Dnem vstupu České republiky do Evropské unie došlo ke změně. Nadále se při dovozu vyměřují cla a daně, avšak každá z těchto povinností má již svá vlastní pravidla a prekluzivní lhůty by tak měly mít i svůj vlastní osud. Zatímco cla jsou upravena nařízeními Evropské unie a jejich výběr je tak plně podle evropských předpisů, daně při dovozu (DPH a spotřební daně), ačkoliv jsou evropskými předpisy harmonizovány, jsou i nadále národní záležitosti. Celní orgány při vybírání finančních dávek spojených s dovozem zboží (cla a nepřímých daní) tak musejí postupovat podle dvou různých předpisů. Současný pojem celní dluh v sobě zahrnuje na rozdíl od období do konce dubna 2004 pouze dovozní clo (dle celních předpisů se tímto rozumí clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží).“* (LODEK, J., PÁTEK, V. *K prekluzi cla*. Právní rádce, 5/2010. Praha: Economia, a. s.). Byť ke vzniku celního dluhu došlo v posuzované věci ve všech případech před vstupem ČR do EU a hmotněprávní unijní právní úprava týkající se cla na ni již z tohoto důvodu nedopadá,

v každém případě i hmotněprávní otázky, jako je prekluze, se u tohoto celního dluhu, složeného výlučně z pohledávky na spotřební dani a na dani z přidané hodnoty, od 1. 1. 2011 řídí daňovým řádem, pokud tak jeho výše popsaná přechodná ustanovení ústavně konformním způsobem (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14) stanoví.

[36] Z toho vycházel Nejvyšší správní soud rovněž v opakovaně citované věci ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, přičemž zároveň připustil, že právní úprava stavení prekluzivních lhůt ve věcech daní dle § 41 s. ř. s. byla s účinností od 1. 1. 2011 komplexně nahrazena právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, která sama upravuje stavení lhůty odlišně (ani v důsledku stavení, přerušení či nově prodloužení nemůže tříletá prekluzivní lhůta upravená v § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dle § 148 odst. 5 daňového řádu déle než 10 let). Výkladem zmiňovaného přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ovšem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, se postupuje dle § 41 s. ř. s., a to i v případech, kdy soudní řízení, jež by dle § 41 s. ř. s. stávil o běh desetileté lhůty, započalo až za účinnosti daňového řádu.

[37] Tyto závěry rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, a na něj navazující judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se časové působnosti § 148 odst. 5 daňového řádu a výkladu zmiňovaného přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu však následně napadl sám devátý senát zdejšího soudu usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, u rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který posléze skutečně rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, tyto závěry překonal. V uvedeném rozsudku rozšířený senát vyložil § 264 odst. 4 daňového řádu následovně:

„První věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 vychází z koncepce tzv. nepravé retroaktivity. Na ‚staré‘ právní vztahy se tak okamžikem účinnosti nové právní úpravy použijí nové právní normy, vznik těchto vztahů stejně jako práva z nich vzniklá před účinností nové úpravy se však řídí úpravou starou. Konkrétně, na lhůty pro vyměření daně, které počaly běžet podle předchozí právní úpravy a k okamžiku účinnosti nového daňového řádu (1. 1. 2011) stále běží, se od 1. 1. 2011 použijí pravidla o běhu a délce lhůt pro stanovení daně. Již jen z textu tohoto pravidla jasně plyne správnost závěrů předkládajícího devátého senátu.

Použije-li se od 1. 1. 2011 na „starou“ (tedy již před rokem 2011 běžící) prekluzivní lhůtu § 148 daňového řádu, nutně to obnáší též použití jeho odstavce 5 o nejdelší desetileté lhůtě pro stanovení daně.

Otázku použitelnosti § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 daňového řádu (účinky právních skutečností, které mají vliv na běh prekluzivní lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů).

Toto pravidlo mj. znamená, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků), po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se proto prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém

pokračování

případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[38] Rozšířený senát tedy v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že pokud se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. V takovém případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[39] Jak již bylo uvedeno výše, v předcházejícím (a tedy pro posuzovanou věc kasačně závazném) rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, Nejvyšší správní soud převzal celou řadu závěrů rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218. Otázkou běhu prekluzivních lhůt po 1. 1. 2011 se však nezabýval, neboť tehdy přezkoumávané rozhodnutí žalovaného bylo vydáno již dne 1. 7. 2009 a případný další běh desetileté lhůty tedy nebyl pro posouzení věci relevantní. Rozsudek ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, tedy nepřejal následně rozšířeným senátem překonaný výklad § 264 odst. 4 daňového řádu obsažený v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218. Již z tohoto důvodu jím tedy Nejvyšší správní soud není v nyní posuzovaném případě vázán. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud dodává, že by uvedenými závěry nebyl vázán, ani kdyby z nich v předchozím rozsudku vyšel, neboť tyto závěry byly překonány odchylnou judikaturou rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a jedná se tedy o případ, kdy v souladu s výše uvedenými závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, publ. pod č. 4321/2022 Sb. NSS, dochází k prolomení principu kasační závaznosti.

[40] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že účinky soudních řízení zahájených do 31. 12. 2010 je zapotřebí posuzovat dle § 41 s. ř. s., podle něhož se po dobu soudního řízení správního staví jak tříletá, tak desetiletá prekluzivní lhůta. Naproti tomu v případě soudních řízení zahájených od 1. 1. 2011 se uplatní § 148 daňového řádu, podle něhož se po dobu, kdy ve věci probíhá soudní řízení správní, staví pouze tříletá prekluzivní lhůta, zatímco „desetiletá lhůta“ nadále běží.

[41] S přihlédnutím k těmto obecným východiskům se tedy Nejvyšší správní soud zabýval tím, po jakou dobu se v nyní posuzované věci stavil běh desetiletých prekluzivních lhůt.

[42] Jak již bylo předestřeno výše, otázkou běhu prekluzivních lhůt do dne 1. 7. 2009 se správní soudy v posuzovaném případě již zabývaly. V rozsudku ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, městský soud poukázal na skutečnost, že v souvislosti s posuzovanou věcí byla vedena celá řada soudních řízení. Na počátku zde byly v podstatě dvě větve soudních řízení: 1) řízení o žalobách proti rozhodnutím tehdejšího odvolacího orgánu (Celního ředitelství Praha) ze dne 29. 4. 2004 o odvoláních proti prvním platebním výměrům celního úřadu ze dne 16. 10. 2003 a na ně navazující soudní řízení (tj. řízení vedená u městského soudu pod sp. zn. 7 Ca 103/2004, sp. zn. 8 Ca 131/2004, sp. zn. 10 Ca 117/2004, sp. zn. 10 Ca 118/2004, sp. zn. 9 Ca 151/2004 a sp. zn. 9 Ca 152/2004, respektive následná řízení u Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech a navazující řízení u městského soudu) a 2) řízení týkající se zákonnosti rozhodnutí, jimiž byly „oživovány“ první platební výměry celního úřadu ze dne

16. 10. 2003 poté, co byly zrušeny (tj. soudní řízení vedená u městského soudu pod sp. zn. 10 Ca 80 až 85/2005). Ne všechna tato řízení ovšem vedla ke stavení prekluzivních lhůt.

[43] Městský soud vyšel v rozsudku ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, z premisy, že smyslem stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. je zajistit, aby mj. daňový či celní orgán v případě, že prekluzivní lhůta ke dni podání žaloby ještě neuběhla, mohl po zrušení svého rozhodnutí odstranit vytýkané vady a znovu stanovit daň, resp. v tomto případě vyměřit celní dluh, kde je pro to hmotněprávní důvod. V nyní posuzovaném případě se však jedná o specifickou situaci. První platební výměry celního úřadu ze dne 16. 10. 2003 byly krátce po svém vydání zrušeny a následné odvolací řízení tedy bylo „bezobsažné“ stejně jako navazující řízení soudní. V těchto řízeních se neřešila a řešit nemohla věc samotná; nakonec šlo jen o to, jak formálně správně ukončit odvolací řízení, které nikdy nemělo svůj předmět. Existence rozhodnutí Celního ředitelství Praha o odvolání ze dne 29. 4. 2004 a běžící soudní řízení o nich tedy pro celní orgány byla jen dočasnou procesní komplikací, nikoli hmotněprávní překážkou pro další řízení a rozhodnutí ve věci. Městský soud však připustil, že *„do doby, než městský soud autoritativně vyslovil, že akty, které zneplatnily pravomocné zrušení platebních výměrů a umožnily jejich opětovné obživnutí, jsou nicotné a že neobstojí ani rozhodnutí, jimiž byla věcně projednána a zamítnuta odvolání proti neexistujícím platebním výměrům, totiž těmito vadným akty celních orgánů svědčila presumpce správnosti (resp. nikoli nicotným rozhodnutím, ale i ony se celním orgánům zjevně jeví jako existující a správné), a celní orgány z toho důvodně vycházely“*. Městský soud tedy uzavřel, že se lhůta poprvé stavila od podání první žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 16. 10. 2003, k čemuž došlo dne 15. 6. 2004, a počala znovu běžet *„nejpozději od data 12. prosince 2006, kdy celní úřad v součinnosti se žalobcem již nesporně zjišťoval skutkový stav, a pokračoval tak v řízení, které vyústilo vydáním platebních výměrů dne 19. února 2009“*.

[44] Ačkoliv Nejvyšší správní soud daný rozsudek městského soudu následně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, uvedeným závěrům v zásadě přisvědčil. Potvrdil, že v nyní projednávaném případě je zapotřebí zohlednit předmět jednotlivých řízení, a zdůraznil, že již v roce 2006 bylo městským soudem definitivně rozhodnuto o neexistenci platebních výměrů ze dne 16. 10. 2003, přičemž tyto rozsudky nebyly napadeny kasační stížností. Nejvyšší správní soud tedy již v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, uzavřel, že v posuzované věci *„vzhledem k zvláštnostem jednotlivých řízení nelze než dát za pravdu městskému soudu, že by stavení běhu prekluzivní lhůty v průběhu soudních řízení, která nemohla mít jakýkoliv vliv na rozhodnutí celních orgánů o celním dluhu žalobce, postrádalo smysl“*.

[45] Uvedené závěry nebyly nijak dotčeny ani rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64. Nejvyššímu správnímu soudu tedy v nyní posuzované věci nepřísluší tyto závěry revidovat ani není oprávněn se od nich odchýlit.

[46] Pro posouzení toho, po jakou dobu se lhůta stavila, je tedy podstatné, kdy byla podána první žaloba proti rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 4. 2004 a kdy bylo postaveno najisto, že platební výměry ze dne 16. 10. 2003 skutečně byly zrušeny a celním orgánům tedy nic nebrání ve vydání nových platebních výměrů.

[47] Všechna řízení o žalobách proti odvolacím rozhodnutím ze dne 29. 4. 2004 byla zahájena dne 16. 6. 2004. Tímto dnem se tedy prekluzivní lhůta počala poprvé stavit.

pokračování

[48] Nejvyšší správní soud vyšel při zjednodušeném výpočtu nejkratší možné doby stavení lhůty provedeném v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, z předpokladu, že situace ohledně platebních výměrů ze dne 16. 10. 2003 byla vyjasněna rozsudkem městského soudu ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004-244. V nyní posuzovaném případě je ovšem nezbytné tento orientační výpočet „nejkratší“ doby stavení upřesnit.

[49] Především je zapotřebí uvést, že rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 8 Ca 131/2004-244, bylo (na rozdíl od dalších rozsudků vydaných v dané větvi soudních řízení) odvolací rozhodnutí zrušeno pro jeho nepřezkoumatelnost. Otázkou existence napadeného platebního výměru v době rozhodování o odvolání se zde městský soud nezabýval a tímto rozsudkem tedy ještě tato otázka zodpovězena nebyla. Proti danému rozsudku navíc byla, stejně jako proti ostatním rozsudkům vydaným v dané „větvi“ soudních řízení, podána kasační stížnost. Těmito rozsudky tedy ještě celní orgány neměly jednoznačně vyjasněno, že první platební výměry byly skutečně zrušeny a vydání nových platebních výměrů tedy nebrání překážka věci rozhodnuté.

[50] Prvními rozsudky, kterými bylo postaveno najisto, že platební výměry celního úřadu ze dne 16. 10. 2003 byly zrušeny, byly rozsudky ze dne 27. 7. 2006, jimiž městský soud rozhodl o žalobách projednávaných pod sp. zn. 10 Ca 80/2005, sp. zn. 10 Ca 81/2005 a sp. zn. 10 Ca 82/2005. Tyto rozsudky nabyly dle stěžovatelem nezpochybňovaných údajů v rozhodnutí žalovaného právní moci dne 27. 9. 2006 a nebyly proti nim podány kasační stížnosti.

[51] Prekluzivní lhůty se tedy v případě všech celních dluhů poprvé stavily v období od 16. 6. 2004 do 27. 9. 2006, tj. po dobu 834 dnů.

[52] K dalšímu stavení lhůty došlo až v souvislosti se soudním přezkumem nového platebního výměru celního úřadu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 668-6/09-176800-021, resp. rozhodnutí Celního ředitelství Praha o odvolání proti tomuto rozhodnutí ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21. Řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí bylo zahájeno dne 1. 9. 2009 a skončilo vydáním rozsudku městského soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, který nabyl právní moci dne 15. 5. 2014. V tomto případě se tedy běh lhůty stávil po dobu 1718 dnů.

[53] Proti rozsudku městského soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, byla sice podána kasační stížnost, řízení o ní bylo ovšem zahájeno až dne 28. 5. 2014, tedy po 1. 1. 2011, kdy nabyt účinnosti daňový řád. Toto ani žádné následně zahájené soudní řízení tedy již v souladu s výše podrobně popsány závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, týkajícími se časových účinků § 148 odst. 5 ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu, nemohlo vést ke stavení „desetileté“ prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[54] Prekluzivní lhůty se tedy v případě všech celních dluhů stavily celkem po dobu 2552 dnů.

[55] Jak již bylo uvedeno výše, desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet v případě celního dluhu vzniklého v roce 1999 dne 31. 12. 1999, její konec by tedy připadl na 31. 12. 2009, vzhledem k tomu, že se však stavila po dobu 2552 dnů, uplynula až dne 26. 12. 2016.

[56] V případě celního dluhu vzniklého v roce 2000 počala desetiletá prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2000, konec lhůty by tedy připadl na 31. 12. 2010, v důsledku jejího stavení po dobu 2552 dnů však uplynula až dne 26. 12. 2017.

[57] V případě celního dluhu vzniklého v roce 2001 počala desetiletá prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2001, konec lhůty by tedy připadl na 31. 12. 2011, v důsledku jejího stavení po dobu 2552 dnů však uplynula až dne 26. 12. 2018.

[58] V případě celního dluhu vzniklého v roce 2002 počala desetiletá prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2002, konec lhůty by tedy připadl na 31. 12. 2012, v důsledku jejího stavení po dobu 2552 dnů však uplynula až dne 27. 12. 2019.

[59] Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 19. 4. 2018, kdy rovněž nabylo právní moci. V případě celních dluhů vzniklých v letech 1999 a 2000 tedy došlo k vyměření celního dluhu až po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty. Naopak u celních dluhů vzniklých v letech 2001 a 2002 došlo k pravomocnému vyměření celního dluhu v rámci desetileté prekluzivní lhůty.

[60] Ve vztahu k celním dluhům vzniklým v letech 2001 a 2002 se tedy Nejvyšší správní soud dále zabýval tím, zda nebyly vyměřeny po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[61] Nejvyšší správní soud předepisuje, že v tomto výpočtu bylo zapotřebí korigovat drobné nepřesnosti napadeného rozsudku, v němž městský soud mj. nesprávně počítal s tím, že ke stavení lhůty dochází až dnem následujícím po dni zahájení soudního řízení. Tak tomu ovšem není, lhůta se staví po celou dobu, kdy běží soudní řízení, tedy již ode dne, kdy je žaloba doručena soudu.

[62] Také k běhu těchto lhůt se Nejvyšší správní soud již obsáhle vyjádřil v předchozím rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114. Ani tyto závěry nebyly dotčeny rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, v nyní projednávaném případě je jimi tedy Nejvyšší správní soud vázán. Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné na tomto místě znovu rekapitulovat jednotlivé dílčí závěry týkající se běhu tříleté prekluzivní lhůty, včetně identifikace jednotlivých úkonů celních orgánů, které ovlivnily její běh (a rovněž zdůvodnění toho, proč některé jiné úkony běh lhůty neovlivnily). V této souvislosti lze v podrobnostech odkázat zejména na část V.D. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, nebo na stručnou rekapitulaci daných závěrů obsaženou v bodě 65 nyní přezkoumávaného rozsudku městského soudu. Podstatné je, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že tehdy přezkoumávané rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21, bylo vydáno ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celních dluhů vzniklých v letech 1999 až 2002 a že následně k poslednímu přerušení běhu této lhůty popsanému Nejvyšším správním soudem došlo v důsledku ústního jednání, které probíhalo ve dnech 14. 5. 2008 a 24. 6. 2008. Uvedeným rozsudkem tedy bylo postaveno najisto, že tříletá prekluzivní lhůta počala ve vztahu k celním dluhům vzniklým v letech 1999 až 2002 opětovně běžet od 31. 12. 2008 a její konec by připadl na 31. 12. 2011.

[63] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá rozpor závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, s judikaturou,

pokračování

konkrétně s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52. Nejvyšší správní soud již výše vysvětlil, že v nyní posuzované věci v zásadě není oprávněn revidovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114. Výjimkou z tohoto pravidla by byla pouze situace, kdy by po vydání tohoto rozsudku došlo ke změně skutkových zjištění či právních poměrů nebo k podstatné změně judikatury na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat. Nic takového ovšem stěžovatel netvrdí a ani Nejvyšší správní soud takovou skutečnost nezjistil. Tvrzený rozpor rozsudku s jemu předcházející judikaturou takovou situaci nepředstavuje. Nejvyšší správní soud byl tedy povinen v nyní posuzovaném případě vyjít z výše uvedených závěrů, které vyslovil ve svém rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114.

[64] Z rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114, tedy vyplývá, že ve vztahu k celním dluhům vzniklým v letech 2001 až 2002 počala dne 31. 12. 2008 běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec by připadl na 31. 12. 2011. Proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21, podal stěžovatel dne 1. 9. 2009 žalobu. Ze lhůty tedy uběhlo 244 dnů a zbývalo 852 dnů. O žalobě bylo poprvé rozhodnuto rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, který nabyl právní moci dne 15. 5. 2014. V tomto případě se tedy běh lhůty stavit po dobu 1718 dnů. Následně prekluzivní lhůta běžela od 16. 5. 2014 do 27. 5. 2014 (tj. 12 dnů), kdy z ní zbývalo 840 dnů. Dne 28. 5. 2014, kdy byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415, se lhůta počala dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opět stavit a neběžela po celou dobu řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 92/2014 a navazujícího řízení vedeného u městského soudu pod sp. zn. 5 Af 67/2015. Dne 25. 11. 2016 nabyl právní moci rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015-622. V tomto případě se tedy lhůta stavila po dobu 913 dnů a její konec připadl po započtení stavení na 15. 3. 2019. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 19. 4. 2018, celní dluh vzniklý v letech 2001 a 2002 tedy zjevně byl vyměřen rovněž před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

[65] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že celní dluhy vzniklé v letech 2001 a 2002 byly vyměřeny před uplynutím obou prekluzivních lhůt, zatímco celní dluhy vzniklé v letech 1999 a 2000 byly vzhledem k uplynutí desetileté lhůty před jejich pravomocným vyměřením prekludovány.

[66] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na prekludované celní dluhy vzniklé v letech 1999 a 2000 nelze vztáhnout ani § 148 odst. 6 daňového řádu, podle něhož „*[v] důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně*“, a to již z toho důvodu, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, publ. pod č. 4242/2021 Sb. NSS, jehož závěry rovněž nebyly dotčeny citovaným rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, se uvedené ustanovení použije pouze na daňové povinnosti vzniklé až za účinnosti daňového řádu, tedy od 1. 1. 2011.

[67] Vzhledem k tomu, že se vada žalobou napadeného rozhodnutí spočívající ve vyměření celního dluhu až po uplynutí prekluzivní lhůty netýká celého vyměřovaného celního dluhu, ale pouze celního dluhu, který měl vzniknout v letech 1999 a 2000, zvažoval Nejvyšší správní soud, zda by nepostačovalo zrušit žalobou napadené rozhodnutí pouze zčásti. Vzhledem ke způsobu, jakým je formulována výroková část tohoto rozhodnutí, však takový postup není možný. Výroková část žalobou napadeného rozhodnutí je totiž formulována tak, že žalovaný nahradil všechny výroky přezkoumávaného platebního výměru novými výroky. Nově formulovaná výroková část rozhodnutí je sice vnitřně členěna do šesti výroků, kterými jsou vyměřeny jednotlivé části celního dluhu, toto členění je však provedeno v závislosti na druhu pohonné hmoty, kterého se celní dluh týká, a celního režimu, v němž se zboží nacházelo v době odnětí celnímu dohledu, nikoliv v závislosti na době vzniku příslušné části celního dluhu. Celní dluh (resp. jeho jednotlivé složky –DPH a spotřební daň) je tedy vyměřen vždy v souhrnné výši za celou dobu, kdy docházelo k odnímání ve výroku konkretizovaného zboží celnímu dohledu. Žádný z výroků se přitom netýká pouze neprekludované části celního dluhu. Zboží, kterého se příslušný výrok týká, je navíc v jednotlivých výrocích specifikováno odkazy na přílohy dokumentů nazvaných „*Zjištění Celního úřadu – Pohyb zboží*“ a „*Zjištění Celního úřadu – Výpočet celního dluhu*“, které však nejsou přiloženy k žalobou napadenému rozhodnutí. Žalovaný pouze převzal obsah těchto podkladů do odůvodnění napadeného rozhodnutí v podobě jakýchsi sružených tabulek, které sám rozdělil na části, na jejichž základě vyměřil celní dluh a na jejichž základě celní dluh nevyměřil. Takovou specifikaci předmětného zboží nelze na základě kasační pravomoci Nejvyššího správního soudu uvést do souladu s případným zrušením částí těch výroků žalobou napadeného rozhodnutí, které se vztahují i k neprekludovaným celním dluhům. Nejvyššímu správnímu soud tedy nezbylo než zrušit rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu, přestože si je vědom toho, že po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí již nebude možné znovu vyměřit ani celní dluhy vzniklé v letech 2001 a 2002, neboť desetiletá prekluzivní lhůta již v mezidobí uplynula i v případě těchto dluhů.

[68] Jelikož výše popsaná vada žalobou napadeného rozhodnutí představuje sama o sobě důvod pro jeho zrušení v celém rozsahu, přičemž v odvolacím řízení již nebude možné znovu meritorně rozhodnout, nemělo by již smysl, aby se Nejvyšší správní soud zabýval dalšími námitkami uplatněnými v kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu. Zruší-li přitom Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu, a pokud již v řízení před krajským (městským) soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem k prekluzi části celních dluhů vyměřených žalobou napadeným rozhodnutím a nedělitelnosti jeho výroků, než zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[70] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného správního orgánu, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch a podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

[71] Stěžovatel před městským soudem uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a v řízení před kasačním soudem ve výši 5 000 Kč. Dále vynaložil náklady na své zastoupení. V řízení před městským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl zastoupen advokátem Mgr. Štěpánem Mládkem, proto mu náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady stěžovatele na zastoupení v řízení před správními soudy spočívají v částce odpovídající odměně advokátovi ve výši 6 x 3 100 Kč za šest úkonů právní služby, tj. za převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky ze dne 13. 10. 2020, účast na jednání před městským soudem dne 14. 10. 2021, sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky ze dne 2. 3. 2022 [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 6 x 300 Kč za tyto úkony (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a v částce odpovídající DPH 21 %.

[72] Celkem tedy přísluší stěžovateli náhrada nákladů řízení ve výši 32 684 Kč. K jejímu uhrazení stanovil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu