



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila 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: **Ministerstvo financí** se sídlem Letenská 525/15, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2021, č. j. MF-30660/2021/3902-4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2023, č. j. 8 Af 1/2022 - 51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **ne přiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj vydal dne 11. 4. 2014 celkem 10 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil clo, antidumpingové clo a penále za dovoz podložek z oceli typu ULS7, které se vkládají mezi hlavu vrtule do pražce a pružnou svěrku upevňovacího mechanismu železničního kolejového svršku (systém Vossloh). Tyto dodatečné platební výměry následně v odvolacím řízení potvrdilo Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) deseti původními rozhodnutími o odvolání. Proti nim žalobkyně podala společnou žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 26. 4. 2017, č. j. 31Af 7/2015-172, zamítl. Nejvyšší správní soud nicméně rozsudkem ze dne 7. 3. 2019,

č. j. 10 Afs 186/2017 - 64, uvedený rozsudek krajského soudu spolu s rozhodnutími GŘC zrušil a věc vrátil GŘC k dalšímu řízení. Důvodem pro vyhovění kasační stížnosti byl § 22 nového celního zákona (č. 242/2016 Sb., účinného od 29. 7. 2016), podle něhož z částky doměřeného cla nevzniká penále.

[2] Dne 16. 9. 2019 vydalo GŘC 10 nových rozhodnutí o odvolání, v nichž u dotčených dodatečných platebních výměrů rozhodlo o zrušení předpisu penále. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně novou správní žalobu, o níž opět zamítavě rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 84/2019 - 429. Kasační stížnost následně zamítl NSS rozsudkem ze dne 26. 5. 2023, č. j. 5 Afs 22/2022 - 38. Takto však krajský soud rozhodl jen ve vztahu k pěti z deseti žalobou napadených rozhodnutí. Důvodem bylo, že zbylých *pět rozhodnutí o odvolání* ze dne 16. 9. 2019 (č. j. 47218/2019-90000-311, č. j. 47218-2/2019-90000-311, č. j. 47218-3/2019-90000-311, č. j. 47218-4/2019-90000-311 a č. j. 47218-5/2019-90000-311) bylo současně podrobeno *přezkumnému řízení* nařízeného žalovaným. Ten k podnětu žalobkyně totiž dospěl k závěru, že tato rozhodnutí byla vydána v rozporu s právním předpisem. Byť nedošlo k prekluzi práva stanovit clo, součástí uvedených pěti rozhodnutí nebyla právní skutečnost, na základě níž se celní orgány dovolávají prolomení zákonné tříleté prekluzivní lhůty.

[3] Výsledkem přezkumného řízení bylo vydání rozhodnutí GŘC ze dne 15. 4. 2021, č. j. 21253/2021-900000-311, jímž byla přezkoumávaná pětice rozhodnutí odvolání ze dne 16. 9. 2019 (č. j. 47218/2019-90000-311, č. j. 47218-2/2019-90000-311, č. j. 47218-3/2019-90000-311, č. j. 47218-4/2019-90000-311 a č. j. 47218-5/2019-90000-311) změněna shodně tak, že do výrokové části každého z těchto rozhodnutí byl doplněn odkaz na č. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*starý celní kodex*“). Toto rozhodnutí následně k podanému odvolání potvrdil žalovaný v záhlaví označeným napadeným rozhodnutím.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který o ní rozhodl nyní kasační stížností napadeným rozsudkem (rozsudek ze dne 9. 8. 2023, č. j. 8 Af 1/2022 - 51) tak, že ji *zamítl*. Městský soud se nejprve zabýval postupem žalovaného v rámci přezkumného řízení. Dospěl k závěru, že GŘC (a následně žalovaný) postupovalo správně. Pokud totiž shledalo, že rozhodnutí o odvolání měla být vydána, avšak byla zatížena vadou, nemohlo postupovat jinak než taková rozhodnutí sám změnit, a to i pokud jde o doplnění přezkoumatelné úvahy ohledně skutečnosti významné pro prolomení zákonné tříleté prekluzivní lhůty.

[5] Ve vztahu k ostatním žalobním bodům městský soud zdůraznil, že dotčené dodatečné platební výměry již byly jednou přezkoumány Krajským soudem v Brně (rozsudek č. j. 31 Af 7/2015 - 172) a Nejvyšším správním soudem (rozsudek č. j. 10 Afs 186/2017 - 64). Právě Nejvyšší správní soud přitom předchozí rozhodnutí GŘC zrušil pouze z důvodu *změny zákonné úpravy*, jež vyloučila možnost uložení penále; ve zbytku bylo již toto rozhodnutí zákonné. Městský soud dále odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně (č. j. 31 Af 84/2019 - 429) a Nejvyššího správního soudu (č. j. 5Afs 22/2022-38) vydané v řízení o žalobě proti zbylým – přezkumným řízením nedotčeným – rozhodnutím o odvolání, neboť ty již vypořádaly některé další, obsahově shodné námitky stěžovatelky.

pokračování

Zbylé námitky stěžovatelky vznesené v projednávané věci tak městský soud posoudil právě ve světle těchto dříve vyslovených závěrů.

[6] V konkrétní rovině městský soud odmítl námitku nesprávného určení desetileté prekluzivní lhůty podle § 221 odst. 4 celního kodexu. Poukázal na to, že žalobkyně byla uznána vinnou ze spáchání správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) tehdy platného celního zákona (zákon č. 13/1993 Sb.). Městský soud si dále osvojil závěry Krajského soudu v Brně vyslovené v rozsudku ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 84/2019 - 429, jimiž tento soud nepřisvědčil shodné žalobní argumentaci jako vznesené i v projednávané věci, podle níž stěžovatelka byla v dobré víře ohledně správnosti sazebního zařazení jí dováženého zboží. Městský soud neshledal jako důvodnou ani námitku týkající se nesprávného výpočtu lhůty pro sdělení celního dluhu; ta podle jeho názoru byla naopak vypočtena správně. Zbylé námitky konečně podle městského soudu mířily proti původním novým rozhodnutím o odvolání; předmětem projednávané věci je nicméně rozhodnutí vydané v rámci přezkumného řízení. V tomto směru však žalobkyně žádné další konkrétní a přezkoumatelně formulované námitky nevznesla.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[7] Rozsudek městského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též jen „NSS“) napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. A. Kasační stížnost

[8] Stěžovatelka člení svoji kasační stížnost do třech věcných okruhů. První okruh míří proti závěru městského soudu ohledně postupu celních orgánů v přezkumném řízení, druhý a třetí okruh se poté vztahují k závěru o uplatnění desetileté (a nikoli základní tříleté) prekluzivní lhůty.

[9] Za prvé, stěžovatelka namítá, že *celní orgány postupovaly v přezkumném řízení nesprávně*. Napadený rozsudek má být nepřezkoumatelný, jelikož se městský soud nezabýval skutečným obsahem stěžovatelčiných námitek. Nedomáhala se totiž vrácení věci celnímu orgánu prvního stupně, jak uvádí městský soud, nýbrž zrušení rozhodnutí o odvolání spolu s dodatečnými platebními výměry. V rovině věcné poté stěžovatelka namítá, že nová rozhodnutí o odvolání byla nepřezkoumatelná z důvodu absence jakéhokoli odůvodnění běhu prekluzivní lhůty a jejího prolomení. Na závěru, zda měla být aplikována tříletá nebo desetiletá prekluzivní lhůta, totiž závisí, zda měly být dodatečné platební výměry potvrzeny, nebo naopak zrušeny a řízení zastaveno. Namítá přitom, že tuto vadu lze vzhledem ke znění § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu napravit pouze zrušením uvedených rozhodnutí a zastavením řízení o doměření cla, nikoli jejich změnou v přezkumném řízení. Skutečnost, že přezkoumávané rozhodnutí „mělo být vydáno“, není v případě vady nepřezkoumatelnosti dostatečným odůvodněním, proč přezkoumávané rozhodnutí nemůže být zrušeno.

[10] Za druhé, stěžovatelka namítá, že *prolomením tříleté lhůty pro sdělení celního dluhu došlo k porušení zásady res iudicata a zásady předvídatelnosti správních rozhodnutí*. Tuto vadu spatřuje v dřívějším závazném posouzení délky prekluzivní lhůty. Ze strany celních orgánů i soudů totiž v jejím případě již mělo být posouzeno, zda existuje důvod pro prolomení lhůty pro sdělení celního dluhu podle čl. 221 odst. 4 původního celního kodexu, a to se závěrem, že k prolomení dojít nemá a je na místě aplikovat základní prekluzivní lhůtu. Namítá přitom, že v rámci řízení, ve kterém byla vydána nová rozhodnutí o odvolání, ani v rámci přezkumného řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti, které by odůvodňovaly změnu tohoto právního názoru. Napadený rozsudek je současně nepřezkoumatelný, neboť se s touto její žalobní argumentací nevypořádal.

[11] Za třetí, stěžovatelka považuje *prolomení tříleté prekluzivní lhůty pro sdělení celního dluhu za nedůvodné*. Podle jejího názoru předcházející rozhodnutí v její věci neobsahují dostatečně podloženou a přesvědčivou úvahu, ze které by vyplývalo odůvodněné podezření, že jejím jednáním byly naplněny znaky některého trestného činu. Ze strany GŘC, žalovaného i městského soudu byly zohledněny pouze vybrané skutečnosti a okolnosti případu, které podporují závěr o trestnosti jednání stěžovatelky, přičemž mnohé relevantní okolnosti byly bez dostatečného odůvodnění opomenuty. Ani z předchozího odsouzení stěžovatelky za správní delikt není podle jejího názoru možné bez dalšího dovozovat, že její jednání mohlo být posouzeno jako trestný čin. Celní orgány ani městský soud nezohlednily odlišnosti mezi odsouzením za správní delikt a trestný čin, především co se týče subjektivní stránky a zavinění. Nebyly proto naplněny důvody pro prolomení tříleté prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 4 původního celního kodexu.

II. B. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, rozhodnutí ministryně financí o rozkladu a rozsudek městského soudu, v nichž byla argumentace stěžovatelky již podrobně vypořádána. Nad rámec uvedeného žalovaný zdůraznil, že přezkumné řízení bylo nařízeno nikoli z důvodu prekluze, ale pouze pro doplnění přezkoumatelné úvahy o prolomení prekluzivní lhůty do rozhodnutí, jak vyžaduje mj. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2019, č. j. 4 Afs 152/2019 - 68. Rovněž ve zrušujícím rozsudku v předchozím řízení (č. j. 10 Afs 186/2017 - 64) NSS uvedl, že důvodem tohoto jeho rozhodnutí není pochybení celních orgánů, ale pouze změna právní úpravy nastalé po vydání původních rozhodnutí o odvolání. Ve všech sporných bodech, které byly předmětem žalobních a kasačních námitek, již tato předchozí rozhodnutí celních orgánů obstála.

[13] Žalovaný rovněž připomněl skutkové okolnosti věci, zejména pokud jde o důvody doměření cla, jež bylo zapříčiněno uváděním nesprávných informací v celním prohlášení stěžovatelkou. Podle jeho názoru nepochybně došlo k nesprávnému stanovení cla na základě jednání stěžovatelky, které by podle českých trestních předpisů bylo trestné. Úvaha celních orgánů o naplnění podmínek pro prodloužení prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 4 původního celního kodexu tak je zákonná. Napadený rozsudek konečně není ani nepřezkoumatelný. Požadavek stěžovatelky na vrácení věci v rámci přezkumného řízení

pokračování

totiž plyne z obsahu žaloby a jejího odkazu na rozsudek městského soudu ze dne 15. 10. 2008, č. j. 9 Ca 67/2007 - 46.

II. C. Replika stěžovatelky a duplika žalovaného

[14] V *replice* stěžovatelka reagovala především na žalovaným zmíněné okolnosti dovozu zboží a jejich sazebního zařazení. Poukázala na absenci dumpingových cen a provedení konzultací s celním úřadem, což má podle jejího názoru zásadní vliv z hlediska posouzení zavinění, dobré víry a potenciální trestnosti jejího jednání. Má za to, že vynaložila veškeré úsilí, aby nedošlo k porušení právních povinností. Její jednání bylo omylem při sazebním zařazování zboží. Nejednalo se však o zaviněné protiprávní jednání, ať už ve formě úmyslu nebo nedbalosti, u kterého je možné mít podezření, že jím byl spáchán trestný čin. V předchozích řízeních navíc neměly být provedeny stěžovatelkou navržené důkazy, což nebylo ani dostatečně odůvodněno.

[15] Přezkoumatelná úvaha nutná pro prolomení zákonné tříleté prekluzivní lhůty přitom podle stěžovatelky vyžaduje zhodnocení všech relevantních zjištěných skutečností a důkazů, ze kterých bude zřejmé, na jakých konkrétních skutečnostech je založeno přesvědčení celního orgánu o tom, že jednání daňového subjektu bylo v době, kdy bylo spácháno, trestné. Tak tomu v projednávané věci z uvedených důvodů nebylo, a to v rovině zavinění. Úvaha žalovaného je totiž založená na nepodložených a neodůvodněných domněnkách, že stěžovatelka jednala úmyslně, což nepovažuje za dostatečné pro prolomení tříleté prekluzivní lhůty. V takovém případě by totiž bylo možné prolomit prekluzivní lhůtu v jakémkoli případě existence celního dluhu, neboť vždy lze argumentovat, že se daňový subjekt neoprávněně obohatil, a tudíž jakákoli chyba v celním prohlášení může být posouzena jako potenciálně trestné jednání.

[16] Stěžovatelka rovněž odkázala na svůj žalobní návrh, podle něhož požadovala, aby městský soud napadená rozhodnutí zrušil a řízení o doměření zastavil. Odkaz na rozsudek městského soudu č. j. 9 Ca 67/2007 - 46 poté neznamená, že se stěžovatelka domáhala, aby nová rozhodnutí o odvolání byla zrušena a věc vrácena GŘC k dalšímu řízení. Z tohoto rozsudku plyne, že nadřízený správní orgán nemůže nahradit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy je prvostupňové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro absenci jakýchkoli úvah.

[17] Na repliku stěžovatelky reagoval žalovaný *duplikou*. K argumentaci stěžovatelky týkající se dobré víry ohledně správnosti zařazení jí dováženého zboží odkázal na napadený rozsudek, který se touto otázkou již vypořádal za pomoci odkazu na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 84/2019 - 429. Stejnou otázkou se zabýval i rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 186/2017 - 64. Z těchto rozhodnutí plyne nedůvodnost tvrzení stěžovatelky. Není dána dobrá víra stěžovatelky. Pro svou irelevantnost nemohly ničeho změnit ani stěžovatelkou navrhované důkazy. K argumentaci týkající se absence dumpingových cel poté žalobce uvedl, že celním orgánům členského státu nepřísluší zkoumat, zda zboží vykazovalo dumpingovou cenu.

[18] Za nedůvodnou považuje žalovaný rovněž argumentaci týkající se posouzení otázky zavinění. Pokud pro možnost uplatnění prodloužené lhůty pro sdělení celního dluhu není třeba prokázat, že se činu, který byl v době jeho spáchání trestný, dopustila určitá konkrétní osoba, je zcela irrelevantní zkoumat zavinění a jeho formy. Kvalifikace jednání je prováděna pouze v rámci a pro účely řízení správní povahy, jehož jediným cílem je umožnit napravit případy vybrání dovozního nebo vývozního cla v nesprávné nebo nedostatečné výši. Postačuje proto pouze podezření na takové jednání. Podle žalovaného je navíc důležité odlišovat, za jakých podmínek a z jakých důvodů došlo ke stanovení cla v nesprávné výši. Prodlouženou prekluzivní lhůtu je namísto aplikovat v případech, kdy nebylo možné clo stanovit z důvodu jednání, kterým byl zastírán skutečný stav, a tudíž celní orgány neměly k dispozici pravdivé informace. Náročnost na zjištění skutečného stavu věci je totiž v takových případech vyšší. Tím je dán účel a potřeba pro využití prodloužené lhůty podle čl. 221 odst. 4 původního celního kodexu.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

[21] Na úvod NSS posoudil námitkou *nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku* městského soudu. Vlastní věcný přezkum kasační stížností napadeného rozhodnutí je totiž možný pouze v případě, že je takové rozhodnutí přezkoumatelné.

[22] Z judikatury NSS plyne, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při jejich posuzování, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45). Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu přitom neznamena, že na každý argument strany musí být v odůvodnění

pokračování

rozhodnutí podrobně reagováno. Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se smyslem žalobní argumentace, tedy se stěžejními námitkami, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[23] Těmto nárokům napadený rozsudek dostál. Z jeho odůvodnění je patrné, jaký skutkový stav vzal městský soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech a z jakých důvodů dospěl k dosaženým závěrům.

[24] Přezkoumatelné jsou i úvahy městského soudu ohledně hodnocení postupu správních orgánů v rámci přezkumného řízení. Městský soud totiž v odst. 29. až 31. napadeného rozsudku uvedl konkrétní důvody, pro které podle jeho názoru správní orgány nemohly v dané věci postupovat jinak než přezkoumávaná rozhodnutí změnit. Tím současně obsahově vypořádal smysl žalobní argumentace. Při přijetí citovaného závěru je totiž již zcela bezpředmětné, že stěžovatelka požadovala pouze zrušení správních rozhodnutí bez vrácení věci zpět. Pokud měla být rozhodnutí podle městského soudu změněna, je zřejmé, že nebyl dán důvod pro jejich zrušení. Případná nesprávnost závěru městského soudu je přitom otázkou věcného posouzení, nezakládá však nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[25] Stejný závěr platí též pro stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelnost v otázce délky lhůta pro sdělení celního dluhu. Ačkoli městský soud pravda výslovně nereagoval na žalobní argumentaci týkající se dřívějšího posouzení délky prekluzivní lhůty, resp. uplatnění tříleté lhůty v některých minulých případech ze strany celních orgánů, je napadený rozsudek přesto přezkoumatelný. Městský soud totiž uvedl konkrétní důvody, pro které přisvědčil žalovanému, že se v případě stěžovatelky neuplatní tříletá prekluzivní lhůta (srov. odst. 34. až 43. napadeného rozsudku), nýbrž lhůta desetiletá (srov. odst. 45 až 56. napadeného rozsudku). Tím obsahově vyvrátil žalobní námitky, podle níž bylo namíste uplatnit právě lhůtu tříletou, včetně stěžovatelkou poukazovaného předchozího závazného posouzení této otázky.

[26] Námitky nepřezkoumatelnosti tudíž nejsou důvodné.

[27] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku. Ve shodě s městským soudem přitom považuje za vhodné úvodem podtrhnout, že ve věci zákonnosti pěti nyní projednávaných dodatečných platebních výměrů rozhoduje již podruhé. V prvním kole NSS sice rozsudkem ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 186/2017 - 64, zrušil původní rozhodnutí o odvolání, učinil tak však pouze z důvodu změny právní úpravy s účinností od 29. 7. 2016, podle které z částky doměřeného cla nevzniká penále. Ve zbylém rozsahu již tato původní rozhodnutí o odvolání před správními soudy obstála.

[28] První okruh kasační stížnosti směřuje proti závěru městského soudu, podle něhož celní orgány *postupovaly v přezkumném řízení ve věci stěžovatelky správně*. Pokud totiž měla být rozhodnutí o odvolání vydána, bylo podle městského soudu namíste tato rozhodnutí v přezkumném řízení změnit a nikoli zrušit (odst. 29. až 31. napadeného rozsudku).

[29] Stěžovatelčina kasační argumentace spočívá v námitce, že jelikož bylo přezkumné řízení nařízeno z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání v otázce délky lhůty pro stanovení cla, je nutné přezkoumávaná rozhodnutí o odvolání společně s dodatečnými platebními výměry v přezkumném řízení zrušit. S ohledem na znění § 123 odst. 5 daňového řádu totiž podle jejího názoru nelze v případě vady nepřezkoumatelnosti postupovat jinak.

[30] Tyto námitky nejsou důvodné. Postup, kterého se stěžovatelka domáhá, popírá význam přezkumného řízení v daňových věcech. Znamenal by vlastně, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání již nelze zhojit, a tudíž takové rozhodnutí (a jemu předcházející platební výměr) musí být v přezkumném řízení, je-li nařízeno, bezpodmínečně zrušeno. Neobstojí tak již samotná výchozí premisa stěžovatelky, podle níž nepřezkoumatelnost odvolacího rozhodnutí nelze v rámci přezkumného řízení vedeného podle daňového řádu zhojit.

[31] V daňových věcech se uplatňuje zvláštní režim přezkumného řízení obsažený v § 121 až § 123 daňového řádu, odlišný od obecné úpravy přezkumného řízení obsažené v § 94 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze, č. j. 9 Ca 67/2007 - 46, tudíž není případný, neboť se týká režimu zkráceného přezkumného řízení podle správního řádu, nikoli daňového řádu. Zatímco podle správního řádu rozhoduje v přezkumném řízení správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který přezkoumávané rozhodnutí vydal (§ 95 a § 97 správního řádu), v daňových věcech nadřízený správní orgán pouze přezkumné řízení nařídí (§ 122 daňového řádu). Samotné přezkumné řízení poté vede *správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni* (§ 123 odst. 1 daňového řádu), a to v rozsahu a z důvodů obsažených v rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení (§ 123 odst. 3 daňového řádu).

[32] V rámci přezkumného řízení podle daňového řádu tak odstraňuje vadu rozhodnutí zakládající rozpor s právními předpisy *týž správní orgán*, který dané (přezkoumávané) rozhodnutí vydal. Tuto konstrukci poté reflektují i způsoby, jimiž lze v přezkumném řízení podle daňového řádu rozhodnout. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu konkrétně správce daně (své) původní rozhodnutí *zruší* nebo *změní*, případně přezkumné řízení *zastaví*. Řešení v podobě zrušení a vrácení přezkoumávaného rozhodnutí orgánu, který rozhodnutí vydal, nepřípadá v úvahu, neboť přezkumné řízení již tento správní orgán sám vede. Není tak důvod, aby věc vracel sám sobě. Sám tento orgán tudíž přímo napravuje nadřízeným orgánem zjištěný rozpor s právními předpisy v jeho předchozím rozhodnutí, k čemuž bylo přezkumné řízení nařízeno.

[33] Není přitom žádný důvod, aby správce daně nemohl v přezkumném řízení napravit rovněž nepřezkoumatelnost *svého vlastního* předchozího rozhodnutí tím, že do něj doplní nezbytné odůvodnění, pokud právě k nápravě této vady bylo přezkumné řízení nařízeno. Ostatně, pokud by totožnou vadu nepřezkoumatelnosti shledal namísto nadřízeného správního orgánu až soud k podané žalobě, takové rozhodnutí by zrušil a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení (srov. § 78 odst. 4 s. ř. s.). Ten by tak věc znovu posoudil a měl možnost vadu nepřezkoumatelnosti zhojit. V nařízeném přezkumném řízení v daňových věcech se tak správní orgán nachází v obdobné situaci: odstraňuje zjištěný rozpor *svého* předchozího rozhodnutí s právními předpisy. Musí tak mít možnost vadu

pokračování

svého předchozího rozhodnutí skutečně napravit; v opačném případě by nařízení přezkumného řízení v daňových věcech ztrácelo smysl.

[34] Lze tak přisvědčit městskému soudu, že zrušení rozhodnutí v přezkumném řízení přichází v úvahu pouze tehdy, pokud toto rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno. Pokud vydáno být mělo, avšak obsahuje vadu, pro které nemůže obstát, lze zjištěný rozpor se právními předpisy odstranit změnou původního rozhodnutí (srov. odst. 30. a 31. napadeného rozsudku).

[35] V projednávané věci žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení dospěl k závěru, že nedošlo k prekluzi celního dluhu. Shledal však rozpor s právními předpisy, neboť součástí pěti rozhodnutí o odvolání nebyla právní skutečnost, na základě níž se celní orgány dovolávají prolomení zákonné tříleté prekluzivní lhůty. Těmito důvody a rozsahem bylo GŘC v přezkumném řízení vázáno (§ 123 odst. 3 daňového řádu). Rozhodnutí o odvolání tak měla být vydána, byla však zatížena vadou, kterou GŘC mohlo odstranit v rámci přezkumného řízení tím, že do svých předchozích rozhodnutí doplnilo skutečnost významnou pro uplatnění desetileté prekluzivní lhůty dle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu. Původní rozhodnutí o odvolání tak bylo namíste změnit, nikoli zrušit společně s platebními výměry, jak stěžovatelka požaduje.

[36] Nad rámec uvedeného NSS jen ve stručnosti doplňuje, že stěžovatelkou poukazovaná nepřezkoumatelnost se týkala *rozhodnutí o odvolání*. Bez významu jsou tak její poukazy na skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušit prvostupňové rozhodnutí a vrátit věc správnímu orgánu prvního stupně. V daňovém řízení se vady prvostupňového rozhodnutí napravují v rámci odvolacího řízení, přičemž obě rozhodnutí tvoří pro účely následného soudního přezkumu jeden celek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014 - 86, či ze dne 14. 5. 2015, č. j. 9 Afs 156/2014 - 58). Stejně tak není přílehlavá argumentace, podle níž úprava daňového řádu neumožňovala v přezkumném řízení vrátit věc GŘC. Jak bylo již uvedeno, právě GŘC jako odvolací orgán vedlo přezkumné řízení v souladu § 123 odst. 1 daňového řádu. Není proto žádný důvod, aby tento správní orgán věc sám sobě vracel. Rozpor s právními předpisy, kvůli kterému bylo přezkumné řízení nařízeno, mohl napravit právě v rámci tohoto přezkumného řízení.

[37] Námitky týkající se postupu správních orgánů v přezkumném řízení tak nejsou důvodné.

[38] Za druhé, městský soud dospěl v napadeném rozsudku ve shodě s žalovaným k závěru, že v projednávané věci se *uplatní prodloužená desetiletá prekluzivní lhůta pro sdělení celního dluhu podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu*, nikoli základní tříletá lhůta ve smyslu čl. 221 odst. 3 stejného předpisu, které se stěžovatelka dovolává (odst. 33. až 56. napadeného rozsudku).

[39] Podle čl. 221 odst. 1 starého celního kodexu platilo, že *jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi*.

[40] Podle čl. 221 odst. 3 starého celního kodexu *sdělení 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.*

[41] Podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu *vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněného v odstavci 3.*

[42] Podle § 265 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „původní celní zákon“) platí, že *vznikl-li celní dluh, jehož výše může být sdělena dlužníkovi i po uplynutí lhůty stanovené přímo použitelným předpisem Evropské unie, v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, lze tento celní dluh vyměřit dlužníkovi do 10 let ode dne vzniku celního dluhu.* Stejně tak podle nové právní úpravy obsažené v § 23 zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona, shodně platí, že *clo lze stanovit do 10 let ode dne vzniku celního dluhu, pokud přímo použitelný předpis Evropské unie stanoví, že lhůtu pro stanovení cla lze prodloužit.*

[43] Podle stěžovatelky je v projednávané věci namístě uplatnit základní tříletou prekluzivní lhůtu. Tento svůj závěr prosazuje za pomoci dvou argumentačních linií. Předně v rámci druhého okruhu kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že *v jejím případě bylo již celními orgány závazně posouzeno, že nelze využít desetiletou prekluzivní lhůtu podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu, a tudíž byla aplikována lhůta tříletá.* Podle stěžovatelky se přitom neobjevily žádné nové skutečnosti, které by odůvodnily změnu tohoto předchozího posouzení.

[44] Stěžovatelce nicméně nelze přisvědčit, že by celní orgány v minulosti explicitně a závazně posoudily dopad čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu na její celní dluh vzniklý ze stejných dovozů jako v projednávané věci a dospěly k závěru o nemožnosti uplatnění prodloužené desetileté prekluzivní lhůty, který by potenciálně mohl mít význam s ohledem na zásadu *res iudicata* či předvídatelnost správních rozhodnutí. Na žádné takové explicitní a závazné posouzení stěžovatelka ani konkrétně nepoukazuje. Naopak jej dovozuje jen *implicitně* z toho, že v minulosti bylo ve třech případech zastaveno řízení z důvodu uplynutí základní tříleté lhůty (rozhodnutí celního úřadu ze dne 7. 2. 2014, ze dne 17. 3. 2014 a ze dne 10. 4. 2014); že při projednání kontrolního zjištění jí nebyla poskytnuta delší lhůta k vyjádření z důvodu blížícího se uplynutí tříleté prekluzivní lhůty; že tříletou lhůtu zmiňovala i původní rozhodnutí o odvolání, zatímco nová rozhodnutí o odvolání již nikoli; a že konečně tříletou lhůtu celní orgány aplikovaly i věci subjektu HP Import, s. r. o. v likvidaci, která je podle jejího názoru skutkově podobná.

[45] Ze skutečnosti, že správce daně vycházel v průběhu doměřovacího řízení z běhu základní tříleté lhůty před tím, než tato (kratší) lhůta uplynula, nicméně nelze dovozovat, že již v budoucnu nebude moci odůvodnit případné naplnění předpokladů pro její prolomení podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu. Snaha celních orgánů pravomocně rozhodnout v nejkratším možném čase naopak odpovídá zásadě rychlosti zakotvené v § 7 odst. 1 daňového řádu. Navíc dokud základní prekluzivní lhůta neuplynula, není potřeba se zabývat možností jejího prolomení. Takové úvahy by byly předčasné. V projednávané

pokračování

věci přitom došlo k uplynutí základní tříleté prekluzivní lhůty až v návaznosti na kasační zásah NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 186/2017 - 64, jak plyne již z rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Pokud tedy celní orgány stihly v předchozím řízení pravomocně rozhodnout v rámci základní tříleté prekluzivní lhůty, není vadou, že se právě na tuto základní prekluzivní lhůtu odvolávaly. Z jejich poukazů na tříletou lhůtu v rámci projednávání kontrolních zjištění či v odůvodnění původních rozhodnutí o odvolání tak nelze dovozovat, že později nemůže dojít k jejímu prolomení.

[46] Stejně tak skutečnost, že celní orgány v minulosti vyšly ze základní tříleté prekluzivní lhůty a z toho důvodu zastavily doměřovací řízení, ještě neznamená, že nemohou ve vztahu k dalším, později splatným částkám celního dluhu rozhodnout v budoucnu jinak. Mohou totiž teprve až následně zjistit významné okolnosti umožňující prolomení základní prekluzivní lhůty.

[47] Stěžovatelka pravda poukazuje na trojici rozhodnutí celního úřadu (ze dne 7. 2. 2014, ze dne 17. 3. 2014 a ze dne 10. 4. 2014), jimiž mělo být řízení v její věci zastaveno právě z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Tato rozhodnutí byla nicméně vydána v bezprostřední časové návaznosti na projednání výsledků daňové kontroly (dne 6. 1. 2014). Jak bylo nicméně uvedeno, ve vztahu k dodatečným platebním výměrům relevantním v nyní projednávané věci základní tříletá prekluzivní lhůta uplynula až po zrušení původních rozhodnutí o odvolání ze strany NSS (citovaným rozsudkem č. j. 10 Afs 186/2017 - 64), a tudíž až po tomto okamžiku bylo namístě zabývat se tím, zda není dán důvod pro její prolomení. V mezích přitom došlo k odsouzení stěžovatelky za správní delikt podle § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona, a to rozhodnutím ze dne 14. 10. 2014, č. j. 842-168/2014-530000-12. Právě na základě skutečností zjištěných v rámci tohoto řízení o správním deliktu přitom celní orgány v přezkumném řízení rozhodly ve vztahu k dodatečným daňovým výměrům relevantním v nyní projednávané věci o prolomení základní tříleté prekluzivní lhůty a naopak uplatnění lhůty desetileté dle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu ve spojení s § 265 původního celního zákona.

[48] Nelze proto hovořit o porušení zásady předvídatelnosti správních rozhodnutí (ani zásady *res iudicata*). Změna přístupu celních orgánů v hodnocení otázky prekluze v projednávané věci odpovídá okolnostem případu a jejich časové posloupnosti, jak plynou z obsahu spisu. Je rovněž logická a skutkově udržitelná.

[49] Nepřílehlavý je též poukaz stěžovatelky na nová rozhodnutí o odvolání, která již úvahu o běhu lhůty pro sdělení celního dluhu výslovně neobsahují. Lze jen opětovně připomenout, že NSS rozsudkem č. j. 10 Afs 186/2017 - 64 zrušil původní rozhodnutí o odvolání pouze z důvodu změny právní úpravy ohledně předpisu penále. Jinou vadu nezákonnosti ani prekluzi celního dluhu neshledal. K uplynutí základní tříleté lhůty ve vztahu k pěti dodatečným výměrům došlo až v návaznosti na toto kasační rozhodnutí. Žalovaný přitom chybějící úvahu ohledně skutečnosti významné pro prolomení základní prekluzivní lhůty k podnětu stěžovatelky zjistil a za účelem odstranění tohoto rozporu s právními předpisy nařídil přezkumné řízení. Rozhodnutí, jimiž byl tento rozpor v přezkumném řízení odstraněn, jsou předmětem řízení v nyní vedené věci.

[50] Pokud jde konečně o odkaz stěžovatelky na rozhodnutí celních orgánů týkajících se subjektu HP Import, s. r. o. v likvidaci, které má být podle jejího názoru skutkově podobné, ten není dostatečně konkrétní, aby mohl závěry městského soudu a žalovaného jakkoli zpochybnit. Stěžovatelka pouze cituje jednu dílčí pasáž z uvedeného rozhodnutí, která se týká běhu základní tříleté prekluzivní lhůty. Pokud nicméně nedošlo v tomto případě k uplynutí ani základní tříleté prekluzivní lhůty, čemuž citovaná pasáž napovídá, nebylo namíste posuzovat, zda je dán důvod pro její případné prolomení. Nemůže tak jít o narušení zásad předvídatelnosti správních rozhodnutí či právní jistoty a legitimního očekávání, jak stěžovatelka namítá.

[51] Námitky týkající se předchozího posouzení prekluzivní lhůty tak nejsou důvodné.

[52] V třetím okruhu kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje samotný závěr o uplatnění čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu, a tudíž prolomení tříleté prekluzivní lhůty ve prospěch lhůty desetileté podle § 265 původního celního zákona. Konkrétně zpochybňuje dostatečnost úvahy celních orgánů, ze které by vyplývalo odůvodněné podezření, že jejím jednáním byly naplněny znaky některého trestného činu, a to především v rovině zavinění. Předchozí odsouzení za správní delikt podle jejího názoru k tomuto závěru nestačí; tato skutečnost naopak má svědčit o tom, že se stěžovatelka trestného činu nedopustila. Celní dluh navíc podle stěžovatelky nevznikl v důsledku činu, který by byl v době, kdy byl spáchán, trestný. Stěžovatelka konkrétně poukazuje na provedené konzultace s celním úřadem a absenci dumpingových cen, což má značit, že v jejím případě šlo jen o prostý omyl při sazebním zařazení a nikoli o zaviněné jednání.

[53] Z judikatury NSS plyne, že pro uplatnění prodloužené lhůty podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu *postačí přezkoumatelná úvaha správního orgánu*, ze které vyplývá, že celní dluh vznikl v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný. Nevyžaduje se tedy shledání dlužníka, popřípadě jiné osoby, vinným ze spáchání trestného činu, ani zahájení trestního řízení (rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2019, č. j. 4 Afs 152/2019 - 68). Celní orgány pouze *pro účely správního řízení činí vlastní úvahu* o tom, zda jednání, v jehož důsledku vznikl celní dluh, mělo znaky činu, který byl trestným v době vzniku celního dluhu. Nerozhodují tak o vině a trestu, nenahrazují nikterak pravomoc orgánů činných v trestním řízení. Jejich úvaha však musí být přezkoumatelná a dostatečně odůvodněná (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 1 Afs 318/2021 - 43).

[54] Uvedené závěry tuzemské judikatury vycházejí z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie. Ten v rozsudku ze dne 16. 7. 2009 ve spojených věcech C-124/08 a C-125/08, *Gilbert Snauwaert* a další, bod 26 uvedl, že „právní kvalifikace jednání jako „trestný čin“ provedená celními orgány nepředstavuje určení, že k protiprávnímu jednání podle trestního práva skutečně došlo. Uvedená kvalifikace se provádí pouze v rámci a pro účely řízení správní povahy, jehož jediným cílem je umožnit uvedeným orgánům napravit případy vybrání dovozního nebo vývozního cla v nesprávné nebo nedostatečné výši ... částka cla může být sdělena dlužníkovi po uplynutí lhůty tří let, pokud následkem trestného činu nemohly celní orgány původně určit přesnou částku cla dlužného ze zákona, a to i tehdy, není-li uvedený dlužník pachatelem tohoto činu [podtrženo NSS].“

pokračování

[55] Nelze tak přisvědčit systémové argumentaci stěžovatelky, která v zásadě vyžaduje do odůvodnění celních orgánů zahrnout všechny relevantní zjištěné skutečnosti a důkazy, ze kterých bude zřejmé, na jakých konkrétních skutečnostech je založeno odůvodnění přesvědčení o dopuštění se jednání, jež je trestným činem. *Celní orgány nejsou orgány činnými v trestním řízení a ani činnost těchto orgánů nenabrazují.* Pouze činí vlastní úvahu, zda jednání, v důsledku něhož nešlo zjistit přesnou částku cla, by bylo možné kvalifikovat jako trestné, a to výhradně pro účely doměření cla s cílem napravit případy vybrání cla v nesprávné výši. Tato jejich úvaha musí být *odůvodněná a přezkoumatelná*; v žádném případě však nelze po celních orgánech požadovat, aby dostály nárokům kladeným na odsuzující rozsudek. Nemusí tak prokázat naplnění všech znaků některého z trestných činů. Podle názoru NSS postačí, pokud celní orgány srozumitelně popíší, proč podle nich existuje podezření, že dané protiprávní jednání by mohlo být předmětem trestního řízení a tato jejich úvaha bude mít oporu ve zjištěných okolnostech věci.

[56] V projednávané věci se otázkou prolomení základní prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu zabývalo GŘC na str. 18 až 22 rozhodnutí dne 15. 4. 2021, č. j. 21253/2021-900000-311, vydaném v rámci přezkumného řízení. Podrobně přitom popsalo, z jakých důvodů se domnívá, že popsáním jednáním stěžovatelky, případně jejího čínského dodavatele, mohlo dojít k naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, případně trestného činu podvodu podle § 209 odst. 1 trestního zákoníku. S těmito závěry se následně ztotožnil rovněž žalovaný, a to zejména v odst. 34. až 52. napadeného rozhodnutí.

[57] Nejvyšší správní soud nyní na uvedené pasáži obou správních rozhodnutí odkazuje. Úvahu celních orgánů v nich vymezenou přitom považuje za dostatečně odůvodněnou a přezkoumatelnou. NSS především zdůrazňuje zjištění celních orgánů, podle nichž stěžovatelka uváděla v celním řízení nesprávné údaje o dováženém zboží, přičemž tak začala činit až po nabytí účinnosti opatření EU v podobě antidumpingového cla. Tentýž nesprávný popis dovezeného zboží jako celní prohlášení stěžovatelky navíc obsahovaly doklady vystavené čínským vývozcem, jejichž popis v dokladech byl změněn až po nabytí účinnosti antidumpingového nařízení, přestože zboží se nijak nezměnilo. Učinil tak proto v součinnosti se stěžovatelkou, která dané údaje uváděla na svých celních prohlášeních. Konečně tvrzení stěžovatelky o „omylu v deklaraci“ daného zboží je dosti nedůvěryhodné v okamžiku, kdy ona i její čínský dodavatel stejné výrobky dováželi do Evropské unie i před nabytím účinnosti antidumpingových nařízení.

[58] Tato zjištění jsou navíc podpořena rozhodnutím ze dne 14. 10. 2014, č. j. 842-168/2014-530000-12, jímž byla stěžovatelka pravomocně uznána vinnou ze spáchání správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona, dopadající na protiprávní jednání, kdy osoba *poskytne celnímu orgánu nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro jeho rozhodnutí nebo pro jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví.* Úvaha celních orgánů o skutečnostech významných pro užití čl. 221 odst. 4 celního kodexu tudíž byla rovněž dostatečně podložena.

[59] Nejvyšší správní soud proto souhlasí se závěry celních orgánů, že v projednávané věci došlo k nesprávnému stanovení cla na základě jednání stěžovatelky a případně jejího čínského partnera, které by mohlo být trestné podle § 209 nebo § 240 trestního zákoníku. Výše vymezené okolnosti, navíc dále utvrzené odsouzením stěžovatelky za správní delikt, nasvědčují minimálně důvodnému podezření, že by dané jednání mohlo být kvalifikováno jako trestný čin. To je pro prolomení základní prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu dostatečné. Je to totiž právě uvedené jednání spočívající v uvádění nesprávných údajů v celních prohlášení, které celním orgánům ztěžovalo včasné stanovení cla ve správné výši. Smysl čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu dopadá právě na tyto situace, kdy je potřeba základní lhůtu pro sdělení celního dluhu prodloužit z důvodu protiprávního jednání, které správné stanovení cla činí obtížným.

[60] Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit v námitce, že rozhodnutí o spáchání správního deliktu má svědčit o tom, že se trestného činu nedopustila. Jak bylo uvedeno, takový závěr ani celní orgány učinit nemusí. Klíčová je jejich vlastní odůvodněná a přezkoumatelná úvaha, že celní dluh vznikl v důsledku činu, který mohl být kvalifikován jako trestný, bez ohledu na osobu, která se takového činu dopustila. Takovou úvahu celní orgány ve svých rozhodnutích předešřely.

[61] Přisvědčit nelze ani zbývající argumentaci stěžovatelky, již se snaží poukázat na svoji dobrou víru či absenci zavinění. Předně je třeba zdůraznit, že otázku dobré víry vypořádal již městský soud poukazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 84/2019 - 429, který na danou argumentaci již jednou reagoval. S konkrétními závěry, které městský soud takto přijal za své (srov. odst. 47. až 51. napadeného rozsudku), přitom stěžovatelka adresně nepolemizuje, resp. nestaví pro nim žádné vlastní adresné protiargumenty. Naopak se omezuje jen opětovné předešření vlastní argumentační pozice, spočívající především v tom, že sazební zařazení s celním úřadem konzultovala. Právě uvedená tvrzení nicméně již byla citovanými rozsudky vyvrácena. Není přitom úlohou NSS znovu posuzovat již jednou posouzené, pokud předchozí závěry nejsou adresně zpochybněny. Stěžovatelka má povinnost uvést povinná konkrétní argumentaci zpochybňující konkrétní závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, či ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 - 64). Pokud tak nečiní, nemůže její kasační argumentace obstát.

[62] Stejně tak městský soud v odst. 53. napadeného rozsudku odkázal na rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 186/2017 - 64, vydaný v předchozím řízení, v němž již ve věci stěžovatelky bylo výslovně konstatováno, že se aktivně domáhala nesprávného zařazení výrobků, ačkoli věděla, že v předchozím období byly výrobky zařazovány pod číslem 7318 a „*již označení výrobku v rozporu s jeho obvyklým označením jako speciální výlisek lze chápat jako snahu vyhnout se zařazení výrobku do těch čísel sazebníku, která byla postižena antidumpingovým clem.*“ Rovněž proti těmto konkrétním závěrům stěžovatelka nestaví žádné adresné protiargumenty, ačkoli se na uvedený rozsudek odkázaly rovněž celní orgány v rámci své vlastní přezkoumatelné úvahy. Právě uvedené závěry přitom o zaviněném jednání stěžovatelky přinejmenším vypovídají.

pokračování

[63] Stěžovatelce proto nelze přisvědčit, že by v jejím případě byla rozhodnutí celních orgánů založena na pouhých domněnkách. Protiprávností jejího jednání, jež vedlo ke vzniku celního dluhu, a naopak stěžovatelkou vznášenou konkrétní obranou se celní orgány a správní soudy již v předchozích řízeních dostatečně zabývaly a posoudily je.

[64] K tomu NSS doplňuje, že při činění vlastní přezkoumatelné úvahy podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu se nemusí celní orgány podrobně zabývat subjektivní stránkou trestných činů. Z výše citované judikatury plyne, že k prolomení základní prekluzivní lhůty není nutné, aby došlo k odsouzení za trestný čin osoby, které byl celní dluh sdělen. Stejně tak není nutné, aby se činu, který by mohl vést k zahájení trestního řízení, dopustila právě tato osoba. Účelem čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu je poskytnout celním orgánům dodatečnou lhůtu k nápravě případů vybrání dovozního nebo vývozního cla v nesprávné nebo nedostatečné výši způsobené právě jednáním, jež by mohlo být potenciálně kvalifikováno jako trestný čin. Podle názoru NSS tak z úvahy celních orgánů v rovině zavinění musí plynout, že *nejde jen o pouhý běžný omyl při vyplňování celních prohlášení*; není však nutné prokazovat zavinění konkrétní osoby ve formě úmyslu.

[65] Těmto požadavkům úvaha celních orgánů v projednávané věci dostála. S ohledem na odsouzení stěžovatelky za správní delikt spočívající v poskytnutí nesprávných údajů či dokladů podle § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona, a vzhledem ke koordinaci jejího jednání s čínským dodavatelem v časové souvislosti s přijetím antidumpingového nařízení (srov. bod [57] výše), což stěžovatelka efektivně nezpochybňuje, stejně jako skutečnost, že stejný výrobek již stěžovatelka dovážela před nabytím účinnosti antidumpingové unijní legislativy, rozhodně nelze mít za to, že v jejím případě šlo o pouhý omyl při sazebním zařazení zboží. Naopak lze souhlasit s celními orgány, že clo bylo stanoveno v nesprávné výši v důsledku činu, který by potenciálně mohl vést k zahájení trestního řízení.

[66] Kasační námitky zpochybňující uplatnění desetileté prekluzivní lhůty na celní dluh stěžovatelky, jehož se týkají rozhodnutí v právě projednávané věci, tak nejsou rovněž důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[68] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení neměla úspěch. Nemá tak právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnost úspěšný, poté žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu tak náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 15. srpna 2024

Michal Bobek
předseda senátu