



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Jana Ferneckého a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **Hasl-nerez speciál s.r.o.**, IČO: 26848635
sídlem Příborská 2149, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupena advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 525/15, 118 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2024, č. j. MF-32084/2024/3902-5

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní procesní vývoj

1. V nynější věci jde o jeden z mnoha případů doměření antidumpingového cla za dovoz oceli z Indie. Tentokrát se ale Městský soud musel primárně zabývat obecnější otázkou, a to naplněním důvodů pro obnovu řízení v režimu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (daňový řád), a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 (celní kodex).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Žalobkyně v letech 2017 a 2018 dovezla do ČR dvě zásilky obsahující bezešvé trubky s kruhovým průřezem z nerezavějící oceli různých rozměrů, které nakoupila od indické společnosti Maxim Tubes Company Pvt. Ltd, se sídlem Survey No. 105, Near. 66 KV Sub Station, Pansar Road – 382729, Ahmedabad – Mehsana Highway, District - Gandhinagar, Gujarat, Indie (Maxim Tubes).
3. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (celní úřad) propustil zboží do navrhovaného celního režimu na základě celních prohlášení z 10. 7. 2017, ev. č. MRN 17Cz5700001JTVX8Q7 (CP I) a z 26. 4. 2018, ev. č. MRN 18CZ57000014SYX1B3 (CP II). Dle dokladů předložených žalobkyní šlo o „*Trubky, ostatní, s kruhovým příčným průřezem z nerezavějící oceli, tažené za studena, bezešvé*“ s deklarovaným indickým původem. Deklarovala je do položky kombinované nomenklatury (KN) 7304 41 00 91, resp. KN 7304 41 00 90 v případě CP II s nulovou sazbou cla. Celní úřad s ohledem na nulovou sazbu nevyměřil clo, resp. ve všech případech bylo zaúčtováno clo ve výši 0 Kč.
4. Posléze celní úřad dne 30. 8. 2019 zahájil následnou kontrolu po propuštění zboží (č. NK0025/19/570501) se zaměřením na ověření správnosti deklarovaného původu uvedeného zboží a zaúčtovaného cla. Vycházel zejména ze závěrečné zprávy Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) č. OF/2016/0680/B1 (zpráva OLAF), jejímž předmětem bylo vyšetřování podezření z obcházení antidumpingových cel uložených na dovoz trubek pocházejících z Číny. Dle zprávy OLAF dovážela Maxim Tubes bezešvé trubky z nerezavějící oceli z Čínské lidové republiky do Indie, kdy tyto následně opracovala tažením za studena. Takové opracování ale nemohlo založit jejich nepreferenční indický původ a sporným trubkám proto zůstal čínský původ. Podle celního úřadu tak žalobkyně v celních prohlášeních nesprávně deklarovala původ zboží, v důsledku čehož nebylo vyměřeno antidumpingové clo ve výši 71,9 %, kterému čínské bezešvé trubky z nerezové oceli podléhaly podle nařízení Komise (EU) č. 2018/330 (nařízení o antidumpingovém clu).
5. Celní úřad proto antidumpingové clo žalobkyni doměřil ve vztahu k oběma celním prohlášením, a to dodatečnými platebními výměry z 21. 1. 2020, č. j. 26746/2020-570000-51 a č. j. 26746-2/2020-570000-51 (dodatečné platební výměry), celkem ve výši 1 534 181 Kč. Žalobkyně proti nim podala samostatná odvolání, kterým Generální ředitelství cel (GŘC) rozhodnutími z 19. 4. 2021, č. j. 21315/2021-900000-314 a č. j. 21316/2021-900000-314, nevyhovělo, čímž kontrola po propuštění zboží pravomocně skončila.
6. Následně žalobkyně dne 21. 3. 2024 podala návrh na obnovu řízení. Poukázala v něm na nedávná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (SDEU) a Nejvyššího správního soudu (NSS) ovlivňující původní případy žalobkyně, a to vyvracením správnosti skutkových zjištění a právních závěrů celních orgánů v původních řízeních. GŘC rozhodnutím z 17. 4. 2024, č. j. 19609-2/2023-900000-314 (prvostupňové rozhodnutí) návrh na povolení obnovy řízení zamítlo s odkazem na to, že rozsudek SDEU z 21. 9. 2023 ve věci C-210/22, *Stappert Deutschland* (rozsudek Stappert) se zabýval odlišnými skutkovými okolnostmi a rozsudky NSS se nijak nedotýkají zákonných důvodů pro obnovu řízení. Žalobkyně se proti prvostupňovému rozhodnutí odvolala. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (napadené rozhodnutí) její odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Závěry GŘC ovšem korigoval, pokud jde o lhůtu k povolení/nařízení obnovy řízení. Podle žalovaného již uplynula tříletá lhůta pro oznámení celního dluhu, v rámci které je možné obnovu řízení povolit. Věcnými důvody se proto vůbec nezabýval.

II. Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

7. Žalobkyně se závěry žalovaného nesouhlasila a svou žalobou se domáhala zrušení rozhodnutí obou stupňů. Žalobní námitky rozdělila do čtyř okruhů.
8. **Zaprvé** namítala, že celní orgány v původních řízeních nesprávně zjistily skutkový stav, když jako předběžnou otázku nesprávně vyhodnotily charakter vstupních materiálů, které byly přepracovávány za studena v Indii. Podstatou návrhu na obnovení řízení bylo upozornit na nedávná rozhodnutí SDEU a NSS ovlivňující původní případy žalobkyně. Poukázala zejména na závěry rozsudku Stappert, jenž dokládá nesprávné skutkové závěry celních orgánů v původních řízeních. Žalobkyně zdůraznila, že zpráva OLAF byla fakticky jediným důkazem pro zjištění skutkového stavu (charakteru vstupních materiálů pro přepracování v Indii) v původních řízeních, proto byla tato zpráva rozhodnutím o předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu, jehož správnost byla následně vyvrácena odkazovanými rozsudky SDEU a NSS. Je tudíž naplněn důvod obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu.
9. **Zadruhé** podle žalobkyně celní orgány v původních řízeních aplikovaly čl. 60 odst. 2 celního kodexu v rozporu s judikaturou SDEU. Ten v rozsudku Stappert uzavřel, že tváření za studena podstatně pozměňuje trubu nebo trubku a nevratně mění její základní vlastnosti, čímž se mění jejich rozměry a fyzikální, mechanické a metalurgické vlastnosti. Komise prováděla inspekci mimo jiné v prostorách společnosti Maxim Tubes v Indii a mezi dotčené výrobky patřily kromě jiného i trubky položky 7304 11. Celní orgány vydaly rozhodnutí v původních věcech žalobkyně ještě před rozsudkem Stappert. Byla založena na závěru, že ke změně původu zboží může dojít výlučně změnou jeho sazebního zařazení, resp. že bez něj nemohou být splněny podmínky čl. 60 odst. 2 Celního kodexu. SDEU přitom v rozsudku Stappert postavil najisto, že tento závěr celních orgánů je mylný. Tím fakticky potvrdil nezákonnost rozhodnutí celních orgánů i v původních řízeních žalobkyně.
10. Dále **zatřetí** namítala, že důvod pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu byl dán i proto, že celní orgány v původních řízeních nesprávně posoudily předběžnou otázku – relevanci technické normy ASTM A312 ve vztahu k určení charakteru vstupních materiálů pro přepracování za studena ve výrobních závodech v Indii.
11. Konečně **začtvrté** namítala, že žalovaný posoudil běh lhůty pro oznámení celního dluhu v rozporu se zásadou legitimního očekávání, když zamítl její odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí z důvodu údajného uplynutí lhůty pro oznámení celního dluhu. Žalovaný totiž v případě žádosti žalobkyně o obnovu řízení dovedl aplikaci obecné tříleté lhůty pro oznámení celního dluhu ve smyslu čl. 103 odst. 1 celního kodexu, ačkoli v jiných případech doměření antidumpingových cel na zboží dovezené z Indie na podkladě zprávy OLAF postupoval zcela jinak.
12. V tomto směru upozornila na skutkově obdobný případ společnosti Ondřejovická strojírna, a.s. (Ondřejovická strojírna), jež byla zastupována týměž právním zástupcem jako žalobkyně a již bylo antidumpingové clo doměřeno i na základě toho, že byl dán důvod pro aplikaci delší, 10leté lhůty pro oznámení celního dluhu ve smyslu čl. 103 odst. 2 celního kodexu. K obdobným závěrům podle žalobkyně dospěly celní orgány i v případě společnosti PARS Děčín spol. s r.o., na kterou poukazovala již v návrhu na povolení obnovy řízení. Dále upozornila, že NSS se v rozsudku z 27. 9. 2023, č. j. 4 Afs 119/2023 - 48, zabýval právě i aplikací delší lhůty pro oznámení celního dluhu ve smyslu čl. 103 odst. 2 celního kodexu.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

13. Podle žalobkyně celní orgány v jejím případě i v případě Ondřejovické strojírný dospěly k obdobným skutkovým zjištěním a vycházely především ze zprávy OLAF. Přesto v těchto případech dospěly ke zcela opačnému posouzení běhu lhůty pro oznámení celního dluhu. Právní závěry celních orgánů se v této otázce u obou případů jeví jako účelové se snahou doměřit co nejvyšší antidumpingové clo. Nerespektují tak zásadu legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

14. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Připomněl, že odvolání žalobkyně proti rozhodnutí GRČ o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení nemohl vyhovět s ohledem na uplynutí základní tříleté lhůty pro sdělení celního dluhu ode dne jeho vzniku. Dalšímu odvolacími důvody se proto nezabýval.
15. Pokud jde o žalobkyní odkazovaný případ společnosti Ondřejovická strojírna, celní orgány v tomto případě ke sdělení celního dluhu využily prodlouženou lhůtu deseti let, neboť celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení. Žalovaný zdůraznil, že každá věc je individuální, a to i co do posuzování běhu lhůty pro sdělení celního dluhu. Pokud celní orgány stihnou doměření antidumpingového cla i sdělení celního dluhu v základní tříleté lhůtě, není důvod se zabývat použitím prodloužené lhůty deseti let, a to i přesto, že pro její využití mohou existovat zákonné podmínky. V takovém případě dojde k prekluzi možnosti sdělit celní dluh již po uplynutí základní tříleté lhůty. Pokud bude prodloužení lhůty ke sdělení celního dluhu celními orgány důvodné, dojde k prekluzi možnosti sdělit celní dluh teprve po uplynutí prodloužené desetileté lhůty. V případě prodloužení lhůty ke sdělení celního dluhu ze tří na deset let nejde o automatický mechanismus, jak se ho žalobkyně dovolává s poukazem na porušení zásady legitimního očekávání.
16. Ochranu legitimního očekávání představuje základní tříletá lhůta ke sdělení celního dluhu z toho důvodu, aby práva a povinnosti nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat. Prodloužená desetiletá lhůta ke sdělení celního dluhu představuje naopak výjimku z legitimního očekávání, již unijní zákonodárce přijal k umožnění nápravy situace – vytvořil prostor pro přezkoumání či kontrolu po propuštění zboží a vyvození důsledků v podobě vyměření nového celního dluhu. Dodal, že v nynější věci je nedůvodné se zabývat institutem získání původu zboží.
17. Žalobkyně ve své **replíce** z 24. 6. 2025 k neochotě žalovaného zabývat se aplikací prodloužené lhůty pro oznámení celního dluhu uvedla, že lze připustit, že pokud k okamžiku doměření antidumpingových cel dosud neuplynula základní tříletá lhůta pro oznámení celního dluhu, v tu chvíli skutečně není důvod zabývat se aplikací prodloužené lhůty. Nicméně dle ní může vzniknout prostor pro to zabývat se aplikací prodloužené lhůty (resp. v případě žalobkyně vzniknul), a to právě např. v rámci řízení o povolení obnovy řízení. Žádný právní předpis nebrání orgánům celní správy se touto problematikou zabývat až v rámci řízení o povolení obnovy řízení. To ostatně potvrdilo i GRČ ve věci společnosti Ondřejovická strojírna, kde uvedlo, že celní orgány mohou přistoupit k prodloužení tříleté lhůty kdykoli během vedeného řízení, pakliže dojde k uplynutí tříleté lhůty pro stanovení cla. Celní orgány tam podle žalobkyně měly dále uvést, že právní předpisy nestanovují okamžik nebo část řízení, ve kterém jsou celní orgány povinny formulovat správní úvahu, zda celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, když k tomu nezbytné skutečnosti mohou být zjištěny až

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

v průběhu řízení. Celní orgány tak v řízení o povolení obnovy řízení nesprávně posoudily běh lhůty pro oznámení celního dluhu. Mohly a měly se zabývat tím, zda ve věci žalobkyně nebylo, resp. není na místě aplikovat prodlouženou lhůtu k oznámení celního dluhu ve smyslu čl. 103 odst. 2 celního kodexu, jako tomu bylo ve skutkově obdobném případě společnosti Ondřejovická strojírna.

18. Pokud jde o namítané porušení legitimního očekávání, vyjádření žalovaného ob stojí toliko v rovině právní teorie, nikoli její aplikace na případ žalobkyně. Je totiž zřejmé, že celní orgány při rozhodování skutkově velmi podobných případů žalobkyně a společnosti Ondřejovická strojírna došly k nedůvodným rozdílům v posuzování běhu lhůty pro oznámení celního dluhu – nadto vždy v neprospěch toho kterého daňového subjektu. Je nadto pozoruhodné, že sám žalovaný definuje jednu z funkcí prodloužené lhůty pro oznámení celního dluhu jako nápravnou. Z jeho argumentace je ale zřejmé, že tato funkce má zřejmě sloužit ku prospěchu pouze celním orgánům a daňové subjekty se jí dovolávat nemohou. Takový přístup je podle žalobkyně diskriminační a nepřijatelný i v rovině ústavně zaručených práv daňových subjektů.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

19. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
20. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. Nařídit jednání nebylo třeba ani kvůli dokazování. Žalobkyně k důkazu navrhla jednak napadené a prvostupňové rozhodnutí a zprávu z vyšetřovací mise OLAF č. j. OCM (2019)14897-04/07/2019, které jsou součástí správního spisu, jímž se dle ustálené judikatury samostatně nedokazuje. Nad rámec správního spisu v žalobě odkázala na dokumenty týkající se žalobkyní dovolávaného případu společnosti Ondřejovická strojírna (zpráva o kontrole po propuštění zboží z 25. 5. 2020, č. j. 1212-64/2020-580000-51, rozhodnutí GŘC o odvolání z 23. 3. 2022, č. j. 4267-8/2022-900000-31 a v replice navržené sdělení GFŘ (patrně myšleno GŘC) z 9. 12. 2024 k podání z 18. 10. 2024, č. j. 48182-2/2024-900000-314). Ani jeden z těchto tří podkladů (ačkoliv to ve svých podáních avizovala) soudu k důkazu nepředložila. Soud pak ohledem na závěry tohoto rozsudku neshledal důvod žalobkyni vyzvat k jejich dodatečnému předložení – jejich provedení by nemohlo mít s ohledem na níže rozvedené důvody vliv na výsledek nynějšího sporu.
21. Je třeba připomenout, že v této věci se soud zabývá větví případu související s případnou obnovou řízení. V tomto směru je vhodné nejprve uvést rozdíly mezi nalézacím řízením (tj. původním řízením, jehož závěry mají být případně přezkoumány v obnoveném řízení) na straně jedné, a obnovou řízení na straně druhé. Vyměřovací řízení obecně směřuje ke správnému stanovení daně (v nynější věci celního dluhu – k aplikaci daňového řádu v oblasti cel viz dále), když podle jeho výsledků správce daně (celní orgán) stanoví celní dluh. Naproti tomu obnova řízení je institutem umožňujícím mimořádné přezkoumání výsledků výměru v případech, kdy jsou zjištěny nové skutkové okolnosti nebo závažné vady řízení, které mohly mít vliv na vydané rozhodnutí. Obnova řízení může být nařízena správním orgánem z moci úřední nebo povolena na základě žádosti daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

22. Pokud jde o podmínky připuštění obnovy řízení ve věcech správy cel, celní kodex a ani zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (celní zákon), otázku povolení obnovy řízení zvlášť neupravují. Je proto třeba subsidiárně aplikovat právní úpravu obnovy řízení v § 117 a násl. daňového řádu, jehož podpůrné použití celní zákon ostatně při správě cel předpokládá (viz jeho § 3 odst. 1); nehledě na to, že daní se podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu rozumí také clo.
23. S ohledem na zásadu právní jistoty lze návrh na povolení obnovy řízení podat/obnovu nařídít pouze při splnění zákonem stanovených podmínek. Jednou z nich je pak dodržení lhůt pro podání takové žádosti. Jde jednak o lhůtu subjektivní (viz § 118 odst. 2 daňového řádu), o jejíž splnění není v nynější věci sporu. Dále je třeba vyhovět lhůtě objektivní podle § 119 odst. 4 daňového řádu, o jejíž splnění v nynější věci již spor panuje. Platí přitom, že v této lhůtě pak musí správce daně (celní orgány) mít reálnou možnost rozhodnout o povolení obnovy řízení (srov. komentář L. Kaniové k § 118, in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
24. Ačkoli se žalobkyně vlastní otázky možnosti povolit (nařídít) obnovu řízení fakticky dotkla až v pořadí poslední žalobní námitce (čtvrtý žalobní bod), soud se z povahy věci musel nejprve zabývat splněním podmínek pro obnovu řízení. Pro rozhodnutí v nynější věci totiž byla klíčovou otázka, zda žalobkyně žádost o obnovu řízení podala *včas*. Vyřešení této otázky podmiňuje vlastní rozhodnutí ve věci. V případě závěru, že žalobkyně žádost o povolení obnovy řízení podala opožděně, je totiž zcela nerozhodné zabývat se důvody, pro které podle ní měla být obnova řízení povolena. Jinak řečeno, shledá-li soud, že správní orgány v tomto případě obnovu řízení legitimně nepovolily z důvodů spočívajících v závěrech k plynutí prekluzivní lhůty, nebude na místě zabývat se ostatními žalobními námitkami, týkajícími se již vlastního důvodu pro povolení obnovy řízení.
25. Při posouzení splnění objektivní lhůty pro povolení (nařízení) obnovy řízení je třeba vycházet z § 119 odst. 4 daňového řádu, podle kterého platí, že **obnovu *nalézacího* řízení lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně**. *Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídít do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení* (zvýraznění doplněno). Jde přitom o prekluzivní lhůty, jejichž uplynutí (zmeškání) vede k zániku možnosti nařídít, resp. povolit obnovu řízení.
26. Soud se předně ztotožňuje s žalovaným, že v nynější věci bylo třeba podmínku objektivní lhůty posuzovat prizmatem první věty uvedeného ustanovení. Žalovaný správně korigoval prvostupňové rozhodnutí, kde GRČ chybně aplikovalo až větu poslední. Podle soudu totiž není pochyb o tom, že původní řízení bylo řízením nalézacím, jelikož v něm došlo k doměření cla (srov. komentář P. Lavického k § 1, in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2011).
27. Dále je třeba vycházet z toho, že § 119 odst. 4 věty první daňového řádu spojuje běh objektivní prekluzivní lhůty pro povolení obnovy řízení se lhůtou pro stanovení daně. Ta je obecně upravena v § 148 daňového řádu, nicméně celní kodex obsahuje v čl. 103 vlastní úpravu lhůt pro oznámení celního dluhu. Pro účely určení lhůty, od které se odvíjí možnost povolit obnovu řízení, je proto nutné aplikovat právě celní kodex jako *lex specialis* (srov. i rozsudek zdejšího soudu z 17. 12. 2018, č. j. 11 Af 24/2017 - 39). Podle jeho čl. 103 odst. 1 **celní dluh nelze dlužníkovi oznámit po uplynutí lhůty *tří let ode dne vzniku celního dluhu***. Podle čl. 103 odst. 2 celního kodexu lze za určitých podmínek aplikovat prodlouženou lhůtu pro

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

oznámení celního dluhu. Dále pak čl. 103 odst. 3 celního kodexu obsahuje vlastní pravidla počítání běhu uvedené lhůty (jejího stavení). Dále platí, že běh lhůty pro oznámení celního dluhu plyne ode dne jeho vzniku, kterým je podle čl. 77 odst. 2 celního kodexu okamžik přijetí celního prohlášení.

28. Žalovaný aplikoval zmíněnou základní lhůtu 3 let podle čl. 103 odst. 1 celního kodexu, k tomu zohlednil i čl. 103 odst. 3 celního kodexu a stavení lhůt v důsledku oznámení doměření celního dluhu a podání opravného prostředku. Uzavřel, že v případě CP I byl posledním dnem, ve kterém bylo možné žalobkyni oznámit celní dluh, den 30. 10. 2021, a pokud jde o CP II den 15. 8. 2022 (viz str. 8 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně podala žádost (návrh) na povolení obnovy řízení dne 21. 3. 2024, zjevně tedy po uplynutí této základní tříleté lhůty. Nutno dodat, že uplynutí této lhůty není mezi účastníky sporné.
29. Spor se vede nad tím, zda mělo GŘC, resp. žalovaný na případ žalobkyně aplikovat čl. 103 odst. 2 celního kodexu, který výše uvedenou tříletou lhůtu prolamuje. Soud připomíná, že podle něj platí, že *pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, prodlouží se tříletá lhůta uvedená v odstavci 1 na nejméně pět a nejvýše deset let v souladu s vnitrostátním právem*. Jinak řečeno, pokud by snad namísto základní tříleté měla být aplikována právě desetiletá lhůta (k tomu viz i § 23 odst. 2 celního zákona, který stanoví, že v České republice půjde o lhůtu 10 let), bylo by možné obnovu řízení povolit/nařídít ještě několik let po podání žádosti žalobkyně.
30. Soud má za to, že v nynější věci se prodloužená lhůta k oznámení celního dluhu nepoužije, žádost o obnovu řízení byla tudíž podána pozdě.
31. Soud nepochybně, že lhůta pro povolení/nařízení obnovy řízení (konkrétně lhůta pro stanovení daně) musí být objektivně určitelná – nemůže být bez dalšího závislá na tom, zda subjektivně vyhovuje daňovému subjektu či správci daně (celnímu orgánu). Obecně (tj. dle § 148 daňového řádu) by platilo, že pokud ve věci nedošlo ke skutečnostem zakládajícím přerušení, stavení či prodloužení lhůty, bude lhůta pro stanovení daně tříletá, a právě jen v této lhůtě bude možné povolit/nařídít obnovu řízení; pokud by naopak došlo např. k řádnému zahájení daňové kontroly či podání dodatečného daňového přiznání, bude i lhůta k povolení/zahájení obnovy řízení odpovídat příslušným modifikacím. Totéž musí obecně platit i v případě čl. 103 celního kodexu, což ostatně připustil i žalovaný, který nevycházel ze lhůty 3 let bez dalšího, ale zohlednil, že v průběhu nalézacího řízení došlo ke stavení této lhůty (viz výše).
32. Pro posouzení nynější věci je ovšem podstatné, zda je nutné stejnou optikou nahlížet i na případné naplnění hypotézy čl. 103 odst. 2 celního kodexu. Jeho aplikací se v kontextu obnovy řízení správní soudy dosud nezabývaly.
33. Není sporu o tom, že dané ustanovení ve spojení s § 23 odst. 2 celního zákona konstruuje jinou (modifikovanou, delší) lhůtu 10 let k oznámení celního dluhu, pokud celní dluh vznikl v důsledku možného trestného činu. Tato lhůta působí z povahy věci primárně v neprospěch daňového subjektu, a naopak ve prospěch celních orgánů. Jak k obdobně formulovanému znění čl. 221 odst. 4 dřívějšího celního kodexu [nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, platné do 30. 4. 2016] zdůraznil NSS, jejím účelem 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 (rozsudek z 15. 8. 2024, č. j. 1 Afs 169/2023 - 63).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

34. S ohledem na popsany účel je logické, že se této lhůty dovolávají celní orgány, nikoli daňové subjekty. Právě tímto prizmatem také judikatura nahlíží na to, za jakých podmínek může k prolomení základní tříleté lhůty dojít. Aplikace této delší lhůty přitom skutečně není automatická, musí být podložena úvahou celních orgánů, že v dané věci nastaly okolnosti, z nichž lze usuzovat, že mohlo dojít k trestnému činu (v podrobnostech např. právě zmíněný rozsudek NSS a tam cit. judikaturu).
35. Takovou úvahu celní orgány v předchozích nalézacích řízeních neučinily, neboť stačily celní dluh oznámit v základní tříleté lhůtě – druhostupňová rozhodnutí v rámci původní větve případu byla vydána 19. 4. 2021, tedy ještě před uplynutím této lhůty. Uvažovat o jejím možném prolomení bylo nadbytečné. Žalobkyně s tím souhlasí, namítá však, že prodloužená lhůta ve smyslu čl. 103 odst. 2 celního kodexu měla být aplikována právě v rámci povolování obnovy řízení. Odkazuje se i na zásadu legitimního očekávání.
36. Soud nezpochybňuje, že hypotéza čl. 103 odst. 2 celního kodexu je naplněna při splnění tam stanovených podmínek, není nutně závislá na tom, zda celní orgány v nalézacím řízení „rozhodnou“ o prolomení základní tříleté lhůty – podmínky pro aplikaci delší lhůty buď jsou, nebo nejsou objektivně dány; její použití je pouze závislé na řádném zdůvodnění jejich existence ze strany celních orgánů. K tomu zdejší soud opětovně poukazuje na cit. rozsudek 1 Afs 169/2023, bod 45, kde NSS uvedl, že ze skutečnosti, že celní orgán vycházel v průběhu doměřovacího řízení z běhu základní tříleté lhůty před tím, než tato (kratší) lhůta uplynula, „nelze dovozovat, že již v budoucnu nebude moci odůvodnit případné naplnění předpokladů pro její prolomení podle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu“. V dané věci došlo k uplynutí základní lhůty v důsledku předchozího kasačního zásahu NSS, nicméně zdejší soud nevidí důvod, proč by tato obecná premisa nemohla být aplikována i v případě rozhodování o mimořádných či dozorcích prostředcích, vč. obnovy řízení.
37. Jinou otázkou je ovšem to, zda se prodloužení lhůty může dovolávat daňový subjekt (žalobkyně), nebo pouze celní orgány. Je totiž vhodné připomenout smysl a účel oné delší lhůty, tedy poskytnutí dodatečné lhůty *celním orgánům* k nápravě případů vybrání dovozního nebo vývozního cla v nesprávné nebo nedostatečné výši v důsledku potenciálního trestného činu. To potvrzuje i judikatura SDEU (viz rozsudky z 18. 12. 2007 ve věci C-62/06, *ZF Zefeser* nebo z 16. 7. 2009 ve spojené věci C-124/08 a C-125/08, *Gilbert Snauwaert a další*). Ač se oba případy netýkají současného čl. 103 odst. 2 celního kodexu, právní úprava zde nedoznala podstatnějších obsahových změn, závěry rozsudků jsou nadále platné – v obou případech přitom SDEU hovoří pouze o postupu celních orgánů, jež mohou dodatečnou lhůtu k oznámení cla využít. V prvním z cit. rozsudků, bod 28, SDEU hovoří o tom, že *uvedená kvalifikace* (potenciální čin trestní povahy) *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*.
38. Z pohledu soudu je tak primárně na celních orgánech, zda přistoupí k aplikaci dodatečné lhůty, neboť ta slouží právě jim k nápravě případů, kdy nebylo clo chybně vybráno vůbec, nebo v nesprávné výši. Pokud taková potřeba není dána, skutečně pozbývá smyslu tento mechanismus aktivovat a odůvodňovat, že ve věci mohlo dojít k trestnému činu. Prodloužená lhůta se jinými slovy použije zásadně v neprospěch daňového subjektu (celního dlužníka).

39. Takový výklad sice skutečně zakládá nerovnost mezi daňovým subjektem a správcem daně, nicméně ta je odůvodněna zvláštním účelem daného ustanovení. V určitých případech musí ovšem i dané pravidlo platit „obousměrně“. Soud si dovede představit dvě výjimky, kdy by dovolávání se daňového subjektu delší promlčecí lhůty nebylo v rozporu s jejím účelem a logikou. Mohlo by jít jednak o případ, kdy celní dluh skutečně vznikl v důsledku možného trestného činu, clo bylo oznámeno ve standardní lhůtě, avšak v nesprávné výši a daňový subjekt se cestou obnovy řízení domáhal jiné výše cla. Druhý případ by mohla představovat situace, kdy by daňový subjekt byl sám „obětí“ trestného činu třetí osoby. Jinými slovy, mohlo by jít o teoretický případ, kdy by celní dluh vznikl v důsledku potenciálního trestného činu osoby odlišné od celního dlužníka (jednáním nepřičitatelným dlužníkovi), který by vedl k oznámení objektivně nesprávné výše cla a celního dlužníka poškodil. Pokud by takový celní dlužník možné trestní jednání, jehož odhalení by vedlo ke stanovení žádného či nižšího cla, zjistil později, mohl by zřejmě cestou obnovy řízení o stanovení nižšího (či žádného) cla usilovat. V obou případech by to však byl on, koho by tížila povinnost odůvodnit, že v dané věci nastaly okolnosti, z nichž lze usuzovat, že mohlo dojít k trestnému činu. Je to totiž on, kdo se takového postupu dovolává, jedná se ostatně o řízení o jeho návrhu a v jeho zájmu; tíží jej proto stejný požadavek, jaký standardně tíží celní orgány. Daňový subjekt se ovšem nemůže návrhem na obnovu řízení domáhat nižšího (nulového) cla a současně neozřejmit, v čem měl trestný čin spočívat, či dokonce tvrdit, že k žádnému pochybení (trestnému činu) dojít nemohlo.
40. To je ovšem i případ žalobkyně, která podala návrh na povolení obnovy řízení s odkazem na rozsudek Stappert a rozhodnutí NSS na něj navazující, přičemž tvrdila, že jí vůbec nemělo být stanoveno antidumpingové clo, že se jinými slovy nejednalo o výrobky s původem v Číně. Tím ovšem z povahy věci implicitně tvrdila i to, že se v případě nemohl nikdo dopustit trestného jednání. Soud je totiž toho názoru, že optikou žalobkyně rozsudek Stappert vyloučil, že by mohlo jít o protiprávní jednání. V zásadě tak vyloučil i možnost aplikace čl. 103 odst. 2 celního kodexu, tedy „znovuotevření“ případu z důvodu, že má být oznámen celní dluh, který měl vzniknout na základě trestně postižitelného jednání. Uvedené přitom dovodil i žalobkynin odkazovaný rozsudek NSS z 27. 9. 2023, č. j. 4 Afs 119/2023 - 48, bod 41). V něm NSS jednoduše řečeno uvedl, že za situace, kdy SDEU v rozsudku Stappert „zbořil“ celou konstrukci protiprávního jednání zakládajícího podezření ze spáchání trestného činu, postrádá jakýkoliv význam zabývat se možností prodloužení lhůty ve smyslu čl. 103 odst. 2 celního kodexu. S tím se soud plně ztotožňuje, podle jeho názoru nelze úspěšně tvrdit obojí – že nikdo nepochybil a clo nemělo být doměřeno a současně, že mohlo dojít k trestnému činu a je nutné aplikovat delší promlčecí lhůtu.
41. Žalobkyně jinými slovy ve prospěch toho, že ve věci došlo k možnému trestnému činu neargumentovala. Opírala se toliko o údajné legitimní očekávání. To ovšem na predestinovaných závěrech nic nemění. S ohledem na právě uvedené je nerozhodné, zda v jiných, třeba i srovnatelných případech, celní orgány aplikovaly dodatečnou lhůtu. Soud samozřejmě nemůže vyloučit, že v průběhu nalézacího řízení (tj. v době před žalobkynin dovolávaného judikturního posunu) by aplikace čl. 103 odst. 2 celního kodexu přicházela v úvahu i v případě žalobkyně (pokud by řízení přesáhlo základní tříletou lhůtu). Nepopírá, že celní orgány (zejména na podkladě vyšetřování OLAF) v mnoha případech dovozovaly, že ze strany indických dodavatelů docházelo k podvodnému jednání, které vedlo k tomu, že dovozci předmětného zboží do EU uváděli ve svých celních prohlášeních nepravdivé údaje

(srov. i str. 12 a 16 rozhodnutí GŘC v rámci původních řízení, kde celní orgán při doměření cla žalobkyni vychází z obdobných skutečností).

42. V nynějším případě ovšem taková potřeba nebyla, přičemž celní orgány ji zjevně necítí ani v řízení o mimořádném opravném prostředku – její užití by nemohlo vést k vybrání cla, jež nebylo vybráno v důsledku možného trestného činu. Bez relevance je tudíž i odkaz žalobkyně na obdobný případ společnosti Ondřejovická strojírna, v němž celní orgány delší lhůtu samy v rámci nalézacího řízení aplikovaly (případy tak ve skutečnosti nejsou totožné, obdobný je toliko skutkový základ). Kromě toho, odkazované podklady k tomuto případu nebyly součástí správního spisu a žalobkyně je k žalobě ani k replice nepřipojila, ač to avizovala; soud se s nimi tudíž nemohl seznámit (vzhledem k učiněným závěrům již však ani nepřistoupil k jejich dovyžádání).
43. I kdyby přitom snad soud *obiter dictum* relevanci legitimního očekávání žalobkyně připustil s odkazem na to, že v řadě případů s obdobným skutkovým základem k prodloužení lhůty došlo a žalobkyně to mohla očekávat i nyní, mohlo k tomu docházet zásadně do podzimu roku 2023 (do vydání rozsudku Stappert). Žalobkyně přitom žádost o obnovu řízení podala až na jaře roku 2024. Odůvodnila ji ve smyslu § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu právě s odkazem na předmětný judikaturní posun týkající se (ne)čínského původu výrobků s ohledem na posuzování procesu zpracování vstupních materiálů v Indii; tyto nové judikaturní závěry měly představovat nové (dodatečné) řešení předběžné otázky. To ovšem současně znamená i nový náhled na možné spáchání trestného činu – soud by pak jen stěží mohl konstruovat existenci legitimního očekávání u žalobkyně v době rozhodování o povolení obnovy řízení, neboť v této době se již (opět optikou žalobkyně) nemohlo jevit, že by ke dni vzniku celního dluhu tento mohl být způsoben jednáním, pro které by mohlo být vedeno trestní řízení.
44. Pro pořádek však soud podotýká, že nepřehlédl ani tu skutečnost, že není zcela jasné, zda se situace žalobkyně neliší od té, kterou řešil rozsudek Stappert. To dovozovalo jednak GŘC v prvostupňovém rozhodnutí, jednak soud nepřehlédl, že v jiném obdobném případě, jenž se jeví skutkově ještě bližší případu žalobkyně, Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci podal předběžnou otázku k SDEU ve věci u něj vedené pod sp. zn. 60 Af 13/2021. O této předběžné otázce (vedené pod sp. zn. C-86/24) SDEU ke dni vydání tohoto rozsudku doposud nerozhodl. V rozsudku Stappert i v tomto druhém řízení se SDEU zabývá platností základního pravidla určení původu zboží podle přílohy č. 22-01 prováděcího nařízení Komise č. 2015/2246, konkrétně její kapitoly 73. Ta původně pro zboží položky 7304 41, která je relevantní i pro nynější věc (viz výše), předpokládala, že pro určení původu takového zboží je určující jen to, zda je výsledkem zpracování, jímž došlo ke změně čísla položky sazebníku (CTH) nebo změny dutých profilů položky 7304 49. V rozsudku Stappert se SDEU zabýval případným rozparem tohoto základního pravidla s čl. 60 odst. 2 celního kodexu. Uzavřel, že je neplatné v rozsahu, kdy vylučuje, aby vliv na původ zboží mělo i opracování trub a trubek položky 7304 49 (nikoli tedy jen dutých profilů) za studena, které nesplňují požadavky technické normy pro bezešvé trubky z nerezavějící oceli vyrobené za tepla a jehož výsledkem jsou trouby a trubky spadající do podpoložky 7304 41. V nynější věci však dle celních orgánů šlo o to, že žalobkyně měla dovést bezešvé trubky z nerezavějící oceli s kruhovým průřezem položky 7304 41, které byly v Indii zpracovány za studena, a to ze za tepla dokončených trubek položky 7304 11 dovezených z Čínské lidové republiky, které splňovaly normu ASTM A312. Původní povaha zboží je tudíž

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

odlišná a je samozřejmě otázkou, zdali lze závěry rozsudku Stappert aplikovat i na tyto případy. Právě toho se týká druhá věc řešená SDEU, o níž dosud nebylo rozhodnuto.

45. Úlohou soudu v nynějším řízení ovšem není posuzovat zemi původu dovezeného zboží s ohledem na jeho celní zařazení. Nepřísluší mu hodnotit závěry nové judikatury jak SDEU, tak NSS potenciálně ovlivňující i věcné závěry v této věci. Žalobkyně mohla skutečnosti zaměřené na vyvracení závěrů celních orgánů uplatnit v žalobě podané proti rozhodnutí GRČ v původní větvi případu, jejíž obnovy se nyní domáhá. Nyní může soud posuzovat pouze naplnění zákonných podmínek obnovy řízení a vycházet tedy primárně z postoje žalobkyně, která se rozsudku Stappert dovolává. Právě touto optikou soud posuzoval závěry žalovaného v nynějším řízení a touto optikou může žalobkyně stěží tvrdit, že ve věci mohlo dojít k trestnému činu. Soud i proto neshledal nejmenší důvod přerušit řízení a vyčkat závěrů SDEU ve věci sp. zn. C-86/24. Ta by ostatně mohla dopadnout dvěma způsoby, z nichž ani jedna nemůže znamenat úspěch žalobkyně. V tom prvním by SDEU potvrdil závěry rozsudku Stappert (resp. by je vztáhnul i na nově řešenou skutkovou situaci), pročež by nebylo možné povolit obnovu řízení, jelikož by tím došlo k vyloučení aplikace čl. 103 odst. 2 celního kodexu (možné protiprávnosti dotčeného jednání). Pokud by naopak SDEU uzavřel, že se jedná o odlišnou situaci (a tedy závěry rozsudku Stappert nebude možné aplikovat), a zároveň potvrdil obcházení celních pravidel, situace bude fakticky pro žalobkyni zcela totožná jako nyní (jí doměřené clo bude nadále oprávněné a odkaz na rozsudek Stappert irrelevantní).
46. Všechny tyto úvahy již ovšem soud činil *obiter dictum*, podstatné je, že dodatečné lhůty pro oznámení celního dluhu se mohou dovolávat primárně celní orgány, celní dlužník jen za specifických okolností – je tudíž v zásadě jen na celních orgánech, jestli ji za účelem řádného stanovení cla aplikují. V každém případě tak platí, že žalobkyně uplatnila návrh na obnovu řízení opožděně, tudíž nepřipustně. Její žaloba proto nemohla být důvodná. K tomu soud na okraj dodává, že je otázkou, zda vzhledem k nepřipustnosti žádosti nemělo být namísto jejího zamítnutí zastaveno řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy zda žalovaný neměl prvostupňové rozhodnutí postupem dle 116 odst. 1 písm. b) téhož zákona zrušit a řízení zastavit (viz komentář k § 119 *in Rozehnal, T. Daňový řád: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2024), nicméně tato skutečnost nemá žádný význam pro reálný výsledek nynějšího řízení – žádosti žalobkyně nebylo správně vyhověno.
47. Kromě toho se ostatně žalovaný, byť jen nad rámec, vyjadřoval i k důvodnosti návrhu žalobkyně na obnovu řízení, když odmítl, že by rozsudek Stappert byl rozhodnutím o předběžné otázce ve smyslu § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu, pod něž žalobkyně svůj návrh podřadila. S tímto hodnocením soud souhlasí a žalobkyně by tak nemohla být úspěšná i z tohoto důvodu.
48. V souladu s cit. ustanovením se obnoví řízení, jestliže učiněné rozhodnutí *záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení*. V daném případě je myšlena předběžná otázka ve smyslu § 99 daňového řádu, půjde tedy o otázku, jejímž zodpovězením je podmíněno rozhodnutí ve věci, avšak k jejímuž meritornímu řešení není správce daně příslušný. S uvedenými výjimkami (jako je rozhodnutí o vině za trestný čin; § 99 odst. 2) si o ní může správce daně učinit úsudek sám, rozhodl-li o ní ovšem příslušný orgán, je tímto rozhodnutím správce daně vázán. Předmětný důvod obnovy řízení míří na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

případy, kdy o předběžné otázce rozhodl příslušný orgán později jinak (správce daně ji původně posoudil nesprávně).

49. Žalovaný přiléhavě konstatoval, že celní zařazení zboží (určení jeho původu) není otázkou spadající mimo předmět původních řízení, k jejímuž posouzení by byl příslušný jiný orgán, popřípadě, jež by nutně mělo být předmětem samostatného řízení. Jde o součást celního řízení, případný nový náhled na zemi původu zboží, resp. aplikovatelnost antidumpingového cla není novým rozhodnutím o předběžné otázce – jedná se o jiné právní posouzení. Není přitom pravdou ani to, že by předběžnou otázkou byla zpráva OLAF, jak tvrdí žalobkyně. Ač šlo o vyšetřovací zprávu jiného orgánu, z níž celní orgány i v nynější věci původně vycházely, nešlo o otázku, jíž by celní orgány nemohly samy posoudit v rámci své působnosti.
50. Již jen na okraj pak soud dodává, že rozsudek Stappert a na něj případně navazující rozhodnutí NSS nelze považovat ani za novou skutečnost nebo důkaz ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Jak je zřejmé z výše uvedeného, tato rozhodnutí nevypovídají nic nového o skutkovém stavu, ale o jeho právním hodnocení. Obnova řízení je institutem, jenž je zaměřen na opravu nedostatků ve zjištění skutečného stavu věci nebo nedodržení některých procesních podmínek, nikoli právních vad. V situaci, kdy bylo zařazení zboží provedeno chybně nikoliv pro skutková, ale pro právní pochybení, ostatně již NSS dříve dovodil, že rozsudek SDEU v jiné věci obecně není novou skutečností nebo důkazem, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny (rozsudek z 5. 8. 2015, č. j. 2 Afs 51/2014 - 123, bod 46).

V. Závěr a náklady řízení

51. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou. Proto v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu výrokem I zamítl.
52. Výroky o náhradě nákladů II a III jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, který o ní též rozhoduje.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. září 2025

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.