Spis 1 Afs 70/2011 byl spojen se spisem 1 Afs 64/2011 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **CDZ, a. s.**, se sídlem 28. října 438/219, Ostrava – Mariánské Hory, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému **a) Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného a) ze dne 3. 7. 2009, č. j. 4446-2/2009-010100-21, a ze dne 24. 7. 2009, č. j. 4333-2/2009-010100-21, č. j. 4443-2/2009-010100-21, č. j. 4444-2/2009-010100-21, č. j. 4445-2/2009-010100-21, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného a) proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2011, č. j. 30 Ca 116/2009 – 59, č. j. 30 Ca 124/2009 – 43, č. j. 30 Ca 125/2009 – 44, č. j. 30 Ca 126/2009 - 43, č. j. 30 Ca 127/2009 – 43, a proti žalovanému **b) Celnímu úřadu Brno**, se sídlem Řípská 9, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného b) ze dne 17. 7. 2009, č. j. 2478-13/09-016200-021 a ze dne 17. 8. 2009, č. j. 2470-14/09-016200-021, č. j. 2472-14/09-016200-021, č. j. 2474-14/09-016200-021, č. j. 2476-14/09-016200-021, v řízení o kasační stížnosti žalovaného b) proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2011, č. j. 30 Ca 123/2009 - 51,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 64/2011, sp. zn. 1 Afs 68/2011, sp. zn. 1 Afs 69/2011, sp. zn. 1 Afs 70/2011 a sp. zn. 1 Afs 71/2011, **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 64/2011.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2011, č. j. 30 Ca 116/2009 – 59, č. j. 30 Ca 124/2009 - 43, č. j. 30 Ca 125/2009 – 44, č. j. 30 Ca 126/2009 – 43, č. j. 30 Ca 127/2009 – 43, a ze dne 22. 6. 2011, č. j. 30 Ca 123/2009 - 51, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný b) pěti rozhodnutími ze dne 24. 3. 2009 vyměřil žalobci přeplatek na dani z přidané hodnoty v celkové částce 19 228 481,40 Kč; pěti rozhodnutími ze dne 1. 4. 2009 a 2. 4. 2009 vyměřil žalobci nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve stejné výši. Rozhodnutími ze dne 22. 4. 2009 rozhodl žalovaný b) o započtení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vyměřených shora uvedenými rozhodnutími. Proti rozhodnutím o vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty podal žalobce odvolání, která žalovaný a) změnil v záhlaví označenými rozhodnutími ze dne 3. 7. 2009 a 24. 7. 2009; proti rozhodnutím o započtení přeplatku na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty pak podal žalobce reklamace, jež zamítl žalovaný b) v záhlaví popsanými rozhodnutími ze dne 17. 7. 2009 a 17. 8. 2009.

[2] Žalobce brojil jak proti rozhodnutím o odvolání, tak proti zamítavým rozhodnutím o reklamaci žalobami u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten nejprve rozsudky ze dne 21. 6. 2011 zrušil rozhodnutí o odvolání i prvostupňová rozhodnutí ve věci vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty, přičemž důvodem pro zrušení byla podle krajského soudu skutečnost, že vyměřovací řízení ve vztahu k žalobci byla zahájena až oznámeními ze dne 16. 2. 2009 (doručenými žalobci dne 25. 2. 2009) a platební výměry vydány dne 1. 4. 2009 (resp. 2. 4. 2009), tedy po uplynutí zákonem stanovené tříleté prekluzivní lhůty (§ 268 odst. 2 a 3 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon; dále jen „celní zákon“). V dané věci není možno dle krajského soudu aplikovat § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť předchozí soudní řízení se netýkala daně vyměřené žalobci, nýbrž jinému daňovému subjektu (LIMART a. s.), k němuž vystupoval žalobce toliko v roli ručitele, což vyplývá i z předchozích rozsudků Nejvyššího správního soudu v těchto věcech. Prekluzivní lhůta v daných případech uplynula dne 31. 12. 2006. Vzhledem k tomu, že se prekluze týká rozhodnutí o odvolání i prvostupňových rozhodnutí o doměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty, soud je zrušil všechna a nezabýval se již ostatními žalobními body.

[3] Dne následujícího, tj. 22. 6. 2011, krajský soud rozhodl o žalobách proti rozhodnutím žalovaného b) ve věcech započtení přeplatku daně z přidané hodnoty na nedoplatek této daně ve stejné výši (tyto věci spojil krajský soudu usnesením vyhlášeným během jednání dne 22. 6. 2011 ke společnému projednání). Zde svou argumentaci postavil na skutečnosti, že neexistují-li rozhodnutí prvotní, tj. rozhodnutí o vyměření nedoplatků na dani z přidané hodnoty (zrušená rozsudky krajského soudu z předchozího dne), nemohou obstát ani rozhodnutí odvozená (o započtení). Protože právo státu na daň zaniklo, nelze ani hovořit o splatnosti vyměřených daní z přidané hodnoty a nedošlo proto ke splnění podmínky započtení, která spočívá ve střetu pohledávek způsobilých k započtení, tj. pohledávek splatných. Z toho důvodu zrušil napadená rozhodnutí žalovaného b) pro nezákonnost.

II. Kasační stížnosti žalovaného a)

[4] Žalovaný a) [dále též „stěžovatel a)“] podal proti shora označeným rozsudkům krajského soudu ze dne 21. 6. 2011 kasační stížnosti. V nich především namítá, že se krajský soud s otázkou prekluze vypořádal nepřezkoumatelným způsobem (bez řádného odůvodnění a přezkoumatelného rozboru) a dopustil se současně nesprávného právního posouzení této otázky. V kasačních stížnostech proti rozsudkům ve věcech sp. zn. 30 Ca 124 – 127 stěžovatel a) dále uvedl, že spatřuje nepřezkoumatelnost také v tom, že krajský soud na danou věc aplikoval závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, který se vztahuje k otázkám prekluzivních lhůt ve vztahu k celnímu zákonu účinnému do 30. 6. 2002; v daném případě však celní dluh vznikl v září roku 2003 a plně na něj tedy dopadá § 268 odst. 2 a 3 v tehdy platném znění (ve spojení s § 41 s. ř. s.), nikoli § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

[5] Stěžovatel a) má za to (jak uvedl již v rozhodnutích o odvolání a ve vyjádřeních k žalobám), že na daný případ lze plně aplikovat větu druhou § 41 s. ř. s., tedy že běh prekluzivní lhůty byl po dobu řízení před soudy pozastaven. Právní závěr krajského soudu, že předchozí soudní řízení se netýkala daně vyměřené žalobci, nýbrž jinému daňovému subjektu, je nutno odmítnout. Je nepochybné, že Celní úřad Brno vydáním rozhodnutí ze dne 21. 10. 2004 a 25. 10. 2004 uplatnil po žalobci jako ručiteli právo k zaplacení celního dluhu za dlužníka, tedy právo ve věcech daní, jak o něm hovoří § 41 s. ř. s., byť soudy v navazujících řízeních dovodily, že toto rozhodnutí bylo vydáno nesprávným procesním postupem (nebyl vydán řádný platební výměr). Původní řízení však mělo stejné zamýšlené důsledky jako rozhodnutí, která byla vydána následně (a poté byla zrušena rozsudky krajského soudu, proti kterým míří kasační stížnosti), tj. zakládalo příjemci rozhodnutí povinnost uhradit dlužnou vyměřenou částku daně, i přesto, že procesní technika (nesprávný procesní postup) byla vadou, která zakládala nezákonnost.

[6] K tomu stěžovatel a) dodal, že ve smyslu § 260l celního zákona platného v rozhodné době, není ručitel společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu § 238 a § 242 celního zákona, a proto postup podle § 260l cit. zákona nelze považovat za součást řízení proti hlavnímu dlužníkovi. Výklad krajského soudu, podle kterého považuje soudní řízení iniciované žalobcem pouze zúženě za řízení o vyměření celního dluhu hlavnímu dlužníkovi, považuje stěžovatel a) za velmi restriktivní, mající za důsledek nemožnost aplikovat § 41 s. ř. s. a uplatnit tak v tříleté prekluzivní lhůtě právo na zaplacení celního dluhu po ručiteli. Stěžovatel a) ze všech uvedených důvodů navrhuje napadené rozsudky krajského soudu zrušit a věci mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost žalovaného b)

[7] Žalovaný b) [dále též „stěžovatel b)“] v kasační stížnosti proti rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 30 Ca 123/2009 – 51, namítá, že krajský soud opírá část svojí argumentace o v té době nepravomocná rozhodnutí téhož soudu, tedy o rozsudky ze dne 21. 6. 2011. Nadto účastníci v těchto řízeních ani nebyli totožní, jak nesprávně uvádí krajský soud, neboť ve věcech nedoplatku na dani bylo žalovaným Celní ředitelství Brno, nikoli Celní úřad Brno. Stěžovatel b) považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud v něm bez patřičného rozboru, uvedení relevantních skutečností a bližšího odůvodnění stroze konstatoval, že došlo k prekluzi práva vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty, k čemuž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z uvedeného rozsudku však není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při utváření závěru o skutkovém stavu (prekluzi), a proto jej má stěžovatel b) i s ohledem na judikaturu

Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 7 As 40/2011 – 63, a rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 53) za nepřezkoumatelný.

[8] Dle názoru stěžovatele b) k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo; je nutno přihlédnout k § 41 s. ř. s., podle jehož věty druhé lhůty pro zánik práva mj. ve věcech daní, které jsou příjmem státního rozpočtu, po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. Stěžovatel b) uplatnil v roce 2004 vůči žalobci jako ručiteli právo na zaplacení celního dluhu za dlužníka, tedy právo ve věcech daní ve smyslu § 41 s. ř. s. Proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal, podal správní žaloby a následně i kasační stížnosti, na jejichž základě byla tehdejší rozhodnutí stěžovatele b) i druhoinstančního orgánu zrušena a věci vráceny k dalšímu řízení, které také dospělo ke zrušení nových rozhodnutí krajským soudem. Během těchto soudních řízení podle § 41 s. ř. s. prekluzivní lhůty neběžely, v daných případech tak nemohlo dojít k prekluzi. Stěžovatel b) proto navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

IV. Relevantní skutkové okolnosti

[9] Nejvyšší správní soud zjistil ze správních a soudních spisů následující relevantní skutkové okolnosti: Rozhodnutími ze dne 2. 9. 2003, č. j. 10172173-00329-1 (částka 69 822 Kč), č. j. 10172053-02612-3 (částka 66 056 Kč; na základě exekučního příkazu ze dne 11. 11. 2003, č. j. E/300055/2003, dlužníkem uhrazeno 36 267,90 Kč), č. j. 10172173-0030-8 (částka 67 115 Kč), č. j. 10172053-02608-1 (částka 77 902 Kč; na základě exekučního příkazu ze dne 11. 11. 2003, č. j. E/300053/2003, dlužníkem uhrazeno 9885 Kč) a platebním výměrem ze dne 22. 9. 2003, č. j. 2832-02/03-0172-02 (částka 18 990 862 Kč) uložil žalovaný b) společnosti LIMART a. s. (dále též „dlužník“) uhradit celní dluhy – daň z přidané hodnoty.

[10] Vzhledem k tomu, že dlužník celní dluhy plynoucí z uvedených rozhodnutí ve lhůtě splatnosti neuhradil a usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2004, číslo jednací 37K 43/2003-513, byl prohlášen konkurs na jeho majetek, vyzval žalovaný b) v souladu s § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona k úhradě dluhu ručitele (žalobce), a to výzvami ze dne 21. 10. 2004, č. j. R/400205/2004 (částka 69 822 Kč), č. j. R/400203/2004 (částka 31 108,10 Kč), č. j. R/400206/2004 (částka 67 115 Kč), č. j. R/400202/2004 (částka 69 574,30 Kč) a ze dne 25. 10. 2004, č. j. R/400217/2004 (částka 18 990 862 Kč), označenými „Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“.

[11] Žalobce brojil proti rozhodnutím o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka odvoláními, která žalovaný a) rozhodnutím ze dne 7. 3. 2005 (č. j. 1422-04/05-0101-21) a rozhodnutími ze dne 15. 4. 2005 (č. j. 1418-02/05-0101-21, č. j. 1132-02/05-0101-21, č. j. 1419-02/05-0101-21 a č. j. 1133-02/05-0101-21) zamítl.

[12] Žalobce proti všem těmto rozhodnutím o odvolání podal žaloby ke krajskému soudu, který je zamítl.

[13] Následně proběhla řízení o kasačních stížnostech proti zamítavým rozsudkům krajského soudu, ve kterých Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 78/2007 – 102 a ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 Afs 98/2007 – 101).

[14] V těchto dalších řízeních krajský soud zrušil, jak rozhodnutí žalovaného a) o odvoláních žalobce, tak prvostupňová rozhodnutí žalovaného b), tedy rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, a to zejména s odkazem na závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, publ pod č. 1754/2009 Sb. NSS [věc *Čechofracht proti Celnímu ředitelství Praha*], ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že postavení ručitele je obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k žalobci vyměřovací řízení neproběhlo a ani nebyl vydán platební výměr, krajský soud rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka společně s rozhodnutími o odvoláních zrušil.

[15] Následně (dne 16. 2. 2009) žalovaný b) oznámil žalobci zahájení řízení o vyměření celního dluhu; platebními výměry ze dne 1. 4. 2009 (č. j. 2478-06/09-016200-021, č. j. 2470-05/09-016200-021 a č. j. 2476-05/09-016200-021) a ze dne 2. 4. 2009 (č. j. 2474-05/09-016200-021 a č. j. 2472-05/09-016200-021) rozhodl o vyměření daně z přidané hodnoty žalobci v částkách 18 990 862 Kč, 31 108, 10 Kč, 69 574,30 Kč, 69 822 Kč a 67 115 Kč, tedy v celkové výši 19 228 481,40 Kč. K odvolání žalobce změnil žalovaný b) platební výměry tak, že u odkazu na bod 13 Přílohy 14 Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, publikované ve sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 44/2004 Sb. m. s., uvedení Přílohy 14 nahradil Přílohou IV a ustanovení § 269 odst. 1 celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, uvedené ve výrokové části, nahradil článkem 222 odst. 1 písm. a) celního kodexu a doplnil o ustanovení § 101 odst. 1 věta druhá zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. V ostatních částech ponechal výrok napadených rozhodnutí beze změn. Proti rozhodnutím o odvolání se žalobce bránil žalobami u krajského soudu, který jim vyhověl a zrušil z důvodu prekluze nejen rozhodnutí žalovaného a) o odvolání, ale i platební výměry na daň z přidané hodnoty vydané žalovaným b).

[16] Žalovaný b) současně rozhodl (pěti rozhodnutími ze dne 22. 4. 2009, č. j. 2478-07/09-016200-021, č. j. 2474-06/09-016200-021, č. j. 2470-06/09-016200-021, č. j. 2472-06/09-016200-021, č. j. 2476-06/09-016200-021) o započtení přeplatků vyměřených rozhodnutími ze dne 24. 3. 2009 na nedoplatky vyměřené platebními výměry citovanými výše (v bodě [15]). Proti těmto rozhodnutím o započtení přeplatků podal žalobce reklamace, jež žalovaný b) v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl. Proti těmto rozhodnutím brojil žalobce žalobami u krajského soudu, který na jejich základě napadená rozhodnutí o reklamaci zrušil.

V. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud již dříve, usnesením ze dne 3. 11. 2011, č. j. 1 Afs 64/2011 – 66, spojil ke společnému projednání kasační stížnost stěžovatele b) s kasační stížností stěžovatele a) proti rozsudku krajského soudu ze dne 21. 6. 2011, č. j. 30 Ca 116/2009 – 59, a nadále vede obě věci pod spisovou značkou 1 Afs 64/2011. Vzhledem k tomu, že další čtyři kasační stížnosti stěžovatele a), které zdejší soud následně obdržel dne 7. 11. 2011, skutkově i právně souvisejí s věcmi vedenými pod sp. zn. 1 Afs 64/2011, rozhodl ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. i

v tomto případě o jejich spojení (resp. připojení) ke společnému projednání s kasačními stížnostmi vedenými pod sp. zn. 1 Afs 64/2011.

[18] Nejvyšší správní soud si je vědom existence rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 66/2008 – 80, který judikoval, že „[k]*e spojení podle § 39 odst. 1 s. ř. s. se hodí věci, které buď spolu skutkově souvisejí nebo se týkají týchž účastníků. Ke spojení se však nehodí věci, kde přezkoumání zákonnosti rozhodnutí v jedné věci vytváří teprve předpoklady pro posouzení zákonnosti rozhodnutí v jiné věci, byť se obě věci týkají týchž účastníků řízení a zdánlivě spolu skutkově souvisejí*“. V citované věci šlo o případ, kdy krajský soud spojil ke společnému projednání žalobu proti rozhodnutí o stanovení cla a spotřební daně (vydaná podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) s žalobou proti rozhodnutí o celním deliktu a příslušné sankci za tento delikt (vydaným podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu) – rozhodnutí o stanovení cla a spotřební daně tvořilo předpoklad pro posouzení, zda byla naplněna skutková podstata celního deliktu. Nejvyšší správní soud má za to, že u nyní projednávaných kasačních stížností se jedná o jiný případ, kdy mezi věcmi o vyměření nedoplatku na dani a rozhodnutí o započtení přeplatku na nedoplatek na dani je skutečně velmi úzká skutková souvislost, která není pouze zdánlivá, a kdy později jmenované rozhodnutí bez existence rozhodnutí o nedoplatku na dani neobstojí, neboť je ze své podstaty rozhodnutím akcesorickým, proto je logické o nich rozhodnout společně. Na úzkou souvislost obou věcí ostatně upozornil v kasační stížnosti i sám stěžovatel b). V takovém případě je dle zdejšího soudu na místě zohlednit zejména zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení a obě věci spojit ke společnému projednání.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobami oprávněnými, jež zastupují zaměstnanci s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 s. ř. s.], a jde o rozhodnutí, proti nimž jsou kasační stížnosti přípustné. Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.].

[20] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[21] Vzhledem k povaze celé věci Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitek stěžovatele a); v prvé řadě se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; **V.A**], následně pak námitkou nesprávného posouzení otázky prekluze [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; **V.B**]. Ve druhé fázi se zabýval kasační stížností stěžovatele b) [důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; **V.C**], neboť rozsudek krajského soudu, proti němuž míří, argumentačně vychází ze závěrů obsažených v rozsudcích napadených kasačními stížnostmi stěžovatele a).

V.A Přezkoumatelnost rozsudků krajského soudu napadených kasačními stížnostmi stěžovatele a)

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se přednostně zabýval námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti rozsudků napadených kasačními stížnostmi stěžovatele a).

Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Pokud by Nejvyšší správní soud shledal tyto námitky důvodnými (přezkoumávané rozsudky krajského soudu by neobstály ani po formální stránce), nemohl by se již zabývat další argumentací stěžovatele a).

[23] V nyní projednávaných případech spatřuje stěžovatel a) nepřezkoumatelnost v nedostatku důvodů rozhodnutí, konkrétně pak ve vztahu k důvodům, pro které měl krajský soud právo vyměřit daň z přidané hodnoty za prekludované a dále také ve skutečnosti, že v odůvodnění rozsudků vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, který se ovšem vztahoval na případy, kdy celní dluh vznikl v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002; v dané věci však došlo ke vzniku celního dluhu až 1. 9. 2003, a proto má stěžovatel a) rozsudky krajského soudu za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[24] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[25] Nepřezkoumatelnými pro nesrozumitelnost lze označit podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb.), taková rozhodnutí, která *„[p]ostrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“.

[26] Nejvyšší správní soud rozsudky krajského soudu neshledal nepřezkoumatelnými, a to ani pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost. Ačkoli krajský soud své závěry o prekluzi zdůvodnil argumentačně velmi sporým způsobem, lze z odůvodnění rozsudků seznat, jakými úvahami byl veden. Konkrétně pak krajský soud ve vztahu k prekluzi uvedl, že je na místě aplikovat § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, kde je upravena tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření cla, která běží od konce roku, v němž celní dluh vznikl; v daném případě pak podle krajského soudu celní dluhy vznikly dne 1. 9. 2003 (resp. 2. 9. 2003 a 5. 9. 2003) a tříletá lhůta tak uplynula 31. 12. 2006. Dále shrnul, že vyměřovací řízení ve vztahu k žalobci byla zahájena až oznámeními ze dne 16. 2. 2009, doručenými žalobci dne 25. 2. 2009 a platební výměry byly vydány v dubnu téhož roku (1. 4. 2009 a 2. 4. 2009), tj. po uplynutí zákonem stanovené tříleté lhůty. Podle krajského soudu nelze v dané věci aplikovat § 41 s. ř. s., neboť předchozí soudní řízení se netýkala daně vyměřené žalobci, nýbrž jinému daňovému subjektu (hlavnímu dlužníku, tj. společnosti LIMART a. s.).

[27] Nejvyšší správní soud má vzhledem ke shora uvedenému za to, že z odůvodnění rozsudků lze seznat, jakým způsobem podle krajského soudu plynula prekluzivní lhůta, kdy uplynula a proč na danou věc nelze aplikovat § 41 s. ř. s. (otázka, zda jsou tyto závěry věcně správné, bude posouzena níže v části V.B).

[28] Se stěžovatelem a) lze souhlasit, že obsáhlá (pětistránková) citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, byla v rámci kontextu odůvodnění nadbytečná, a to i vzhledem k tomu, že dotčený rozsudek se vztahoval k řešení otázky uplatnění prekluzivních lhůt za situace, kdy celní zákon neobsahoval ustanovení upravující lhůty pro vyměření celního dluhu a výslovně vylučoval aplikaci ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž tyto lhůty zavádí. Závěry v citovaném rozsudku uvedené se tedy primárně vztahovaly k celnímu zákonu platnému v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002. V dotčeném judikátu však lze nalézt i obecnější závěry dopadající na prekluzivní lhůty, a to nejen v řízení před celními orgány; nadto v něm Nejvyšší správní soud dovodil, že ve vztahu k vyměření částky cla nelze použít ustanovení § 282 celního zákona, neboť to upravuje promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla, týká se tedy řízení vymáhacího, nikoliv řízení vyměřovacího. V návaznosti na tyto citované závěry krajský soud dovodil, že v daném případě je třeba aplikovat prekluzivní lhůty podle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona platného do 1. 5. 2004 (a nikoli lhůty podle § 282 celního zákona).

[29] K tomuto závěru bylo jistě možno dospět i bez obšírných citací rozsudku Nejvyššího správního soudu, který se zabýval celním zákonem v jiném znění, tedy ne ve znění platném do 1. 5. 2004 (relevantním pro nyní projednávanou věc), nýbrž ve znění platném do 30. 6. 2002. Nicméně závěrečná (byť mnohem stručnější) pasáž odůvodnění rozsudku skýtá dostatečně srozumitelné a přezkoumatelné úvahy vztahující se k jádru věci, tj. k otázce prekluze. Ostatně sám stěžovatel a) se závěry obsaženými v rozsudcích polemizuje [srov. V.B], což by jistě nebylo možné, pokud by se krajský soud s dotčenými otázkami vypořádal nepřezkoumatelným způsobem.

[30] Vzhledem ke shora uvedenému má tedy Nejvyšší správní soud námitky nepřezkoumatelnosti uplatněné v kasačních stížnostech stěžovatele a) za nedůvodné.

V.B K otázce prekluze práva vyměřit daň

[31] Druhou kasační námitkou stěžovatel a) rozporuje závěry krajského soudu ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, resp. ohledně nemožnosti aplikace § 41 s. ř. s. na nyní souzené věci. Stěžovatel a) je přesvědčen, že na dané věci lze plně použít § 41 s. ř. s., neboť zasláním rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ze dne 21. 10. 2004 a 25. 10. 2004 celní orgán uplatnil po žalobci jako ručiteli právo k zaplacení celního dluhu, tedy právo ve věcech daní, jak o něm hovoří § 41 s. ř. s. a navazující soudní řízení se tak nepochybně týkala postupu vůči žalobci jako ručiteli a nikoli vyměřovacího řízení vedeného vůči dlužníkovi; naproti tomu krajský soud (a s ním i žalobce) zastává názor, že předchozí soudní řízení podle soudního řádu správního se netýkala daně vyměřené žalobci, nýbrž dlužníku.

[32] Podle § 41 s. ř. s. „[s]*tanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti,*

popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu".

[33] Nejvyšší správní soud názor vyslovený krajským soudem ve vztahu k aplikaci § 41 s. ř. s. na projednávané věci nesdílí.

[34] Při řešení této otázky je třeba vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007 – 96, publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS [věc *Čechofracht proti Celnímu ředitelství Praha*], které se zabývalo povahou ručení v celním zákoně a souvisejícími otázkami lhůt pro vyměření cla ručiteli a povahou rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka. V této souvislosti rozšířený senát dovodil, že „[p]*latební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka") je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I ÚS 2345/07, přístupný na http://nalus.usoud.cz, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). (...) Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše*".

[35] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu (které bylo podkladem pro zrušení rozsudků krajského soudu Nejvyšším správním soudem v předcházející fázi řízení) jasně plyne, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nutno nahlížet jako na rozhodnutí v materiálním slova smyslu, které směřuje k vyměření celního dluhu, resp. daně ručiteli (bez ohledu na skutečnost, jak je tato výzva nazývána). Aplikují-li se tyto závěry na nyní souzené věci, byla „*Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka*" ze dne 21. 10. 2004 a 25. 10. 2004 rozhodnutími činěnými v řízení vyměřovacím vůči žalobci jako ručiteli. Skutečnost, že tato rozhodnutí byla vydána nezákonným způsobem, neboť neproběhlo řádné vyměřovací řízení, ve kterém by mohl žalobce plně uplatnit svá procesní práva, na tomto závěru nemůže ničeho změnit. Tyto vady řízení totiž měly (a mohly) být zhojeny v dalších řízeních, která by následovala po předcházejících zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

[36] Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen, že předmětem soudních řízení podle soudního řádu správního (vedených před krajským soudem, Nejvyšším správním soudem a následně opět krajským soudem) bylo stanovení daňové povinnosti žalobce jako ručitele, neboť se v jejich rámci projednávaly žaloby proti rozhodnutím o odvoláních proti rozhodnutím o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, na která, jak je uvedeno výše, je třeba nahlížet jako na rozhodnutí, kterými se poprvé stanoví výše celního dluhu pro ručitele. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod, pro který by se měla předcházející soudní řízení považovat za řízení o dani vyměřené dlužníku, jak dovozuje krajský soud. Byť totiž v dotčených věcech proběhlo (před zrušením rozhodnutí celních orgánů krajským soudem) řádné vyměřovací řízení pouze vůči dlužníku, dle závěrů učiněných rozšířeným senátem je nutno pohlížet na rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka jako na akty vydané v rámci vyměřovacího řízení vůči ručiteli.

[37] V souvislosti s vypořádáním těchto kasačních námitek je možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2011, č. j. 9 Afs 65/2010 – 56, který konstatoval, že „[k]*e stavění lhůt uvedených v § 41 s. ř. s. dochází v návaznosti na samotný fakt, že v dané věci probíhá soudní řízení podle s. ř. s., na žádnou jinou skutkovou okolnost není stavění lhůt dle § 41 s. ř. s. vázáno. Pokud tedy stěžovatel odvíjí svou argumentaci, že ke stavění lhůty v daném případě nedošlo, od skutečnosti, že nedošlo k prokázání doručení platebního výměru dne 27. 9. 2004 a skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2005, č. j. 2286/110/2005-Bud, nemělo být ani vydáno, jde o argumentaci, která se zcela míjí se zněním ust. § 41 s. ř. s., pro které jsou uvedené skutečnosti nerozhodné. Ze shodných důvodů nemůže užití ust. § 41 s. ř. s. v posuzovaném případě zvrátit ani námitka stěžovatele, že platební výměr mu byl doručen v době, kdy probíhalo řízení před soudem, tedy v době, kdy prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně neběžela. I zde jde o skutečnost, které zákon nepřiznává žádný vliv na stavění lhůt k vyměření či doměření daně. Jak bylo uvedeno, stavění lhůt dle § 41 s. ř. s. je vázáno na podmínku soudního řízení ve správním soudnictví, které probíhá v dané věci, tato podmínka byla splněna, jelikož právě v souzené věci v minulosti probíhala soudní řízení, takže po dobu jejich běhu došlo ke stavění lhůt k vyměření či doměření daně.*“ Jak vyplývá z citovaného judikátu, pro možnost aplikace § 41 s. ř. s. musejí nastat dvě kumulativní podmínky, přičemž tyto postačují k naplnění hypotézy daného ustanovení; jsou jimi: podmínka vedení soudního řízení ve správním soudnictví a skutečnost, že toto řízení probíhá „*v dané věci*“, tedy v některé z věcí taxativně vymezených v § 41 s. ř. s. Nastoupení těchto dvou okolností bez dalšího vede k nutnosti aplikace § 41 s. ř. s.; nemusí být tedy zkoumány žádné další skutkové okolnosti či podmínky (tedy např. zda byla rozhodnutí správních orgánů řádně doručována, zda byla zákonným způsobem vydána apod.).

[38] V nyní projednávaných věcech není mezi stranami sporu, že byla vedena soudní řízení podle soudního řádu správního, sporným je, zda se jednalo o řízení „*v dané věci*“. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud výše (srov. bod [33] a násl. rozsudku) dovodil, že předcházející soudní řízení byla vedena v souvislosti se stanovením povinnosti žalobce uhradit za dlužníka daň z přidané hodnoty, jednalo se zcela jistě o soudní řízení ve věcech daní vedená se žalobcem, tedy řízení „*v dané věci*“. Proto je dle Nejvyššího správního soudu nutno dát za pravdu stěžovateli a) a v nyní projednávaných věcech plně uplatnit ustanovení o stavení běhu prekluzivních lhůt ve smyslu § 41 s. ř. s.

[39] Krajský soud tedy pochybil, pokud dovodil, že v souzených věcech nelze aplikovat ustanovení o stavení běhu prekluzivních lhůt pro vyměření daně podle § 41 s. ř. s., čímž zatížil svá rozhodnutí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Tyto kasační námitky stěžovatele a) jsou tedy důvodné.

V.C Posouzení kasační stížnosti stěžovatele b)

[40] Stěžovatel b) ve své kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který dle jeho názoru nedostatečně odůvodnil závěry o prekluzi práva vyměřit daň, své závěry postavil na nepravomocných rozsudcích (vydaných předchozího dne); se závěry vyslovenými krajským soudem polemizuje i co do věcného posouzení otázky prekluze – stěžovatel b) v této souvislosti přináší obdobnou argumentaci jako stěžovatel a) v jeho kasačních stížnostech.

[41] Nejvyšší správní soud námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil. Krajský soud v dotčeném rozsudku totiž otázku prekluze vůbec neposuzoval, proto ani v odůvodnění rozsudku nemusel předestřít úvahy, na nichž postavil své závěry o prekluzi – krajský soud pouze odkázal na důvody, pro které zrušil svými jinými rozsudky rozhodnutí celních orgánů o vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty (tímto důvodem byla právě zmíněná prekluze). V rozsudku ze dne 22. 6. 2011 však již tuto otázku samostatně neposuzoval, proto v tomto ohledu nelze přezkoumatelnost takových úvah posuzovat. Nemůže obstát ani námitka, že krajský soud opřel své odůvodnění o v té době nepravomocná rozhodnutí – z žádného zákonného ustanovení nevyplývá povinnost soudu zohledňovat ve své rozhodovací činnosti pouze pravomocná rozhodnutí (jiného nebo téhož) soudu. Se stěžovatelem b) lze souhlasit, že krajský soud nesprávně argumentoval, že v řízeních o nedoplatku na dani a v řízeních o započtení vystupovali totožní účastníci (v prvně jmenovaných řízeních bylo stranou žalovanou Celní ředitelství Brno, v posledně jmenovaných Celní úřad Brno) – tato nepřesnost však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť z odůvodnění rozsudku je jasně seznatelné, jaké rozsudky má krajský soud na mysli (krajský soud je v odůvodnění označil spisovými značkami a datem vydání). Je také zjevné, že i v případě, že by účastník předcházejícího řízení u krajského soudu byl v odůvodnění rozsudku označen správně (či nebyl označen vůbec), musel by krajský soud dospět ke stejnému závěru, tedy že se jedná o rozhodnutí akcesorická. Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

[42] Nejvyšší správní soud však zjistil, že kasační stížností napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností spočívající v jiné vadě řízení před soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[43] Ze shora uvedeného je totiž evidentní, že se Nejvyšší správní soud ztotožnil s argumentací stěžovatele a) [a tedy i stěžovatele b), který předestřel v této souvislosti obdobnou argumentaci] ve vztahu k právnímu posouzení otázky prekluze práva vyměřit daň v projednávaných případech, resp. k použití § 41 s. ř. s. Proto také rozhodl o zrušení rozsudků krajského soudu napadených kasačními stížnostmi stěžovatele a). Krajský soud však v odůvodnění rozsudku napadeného stěžovatelem b) stavěl na závěrech obsažených v rozsudcích, k jejichž zrušení Nejvyšší správní soud přistoupil na základě kasačních stížností stěžovatele a). Jak uvedl krajský soud *„nynějšími žalobami napadená správní rozhodnutí (o zamítnutí reklamací proti rozhodnutím o započtení přeplatku na nedoplatek na dani, pozn. NSS) jsou rozhodnutí odvozená od citovaných platebních výměrů, a proto jestliže bylo na základě žaloby zrušeno rozhodnutí prvotní, musí být následně zrušeno i rozhodnutí odvozené, čemuž nebrání ani zásada uvedená v ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60). Protože právo státu na daň zaniklo, nelze ani hovořit o splatnosti vyměřených daní z přidané hodnoty a nedošlo proto ke splnění podmínky započtení, jež spočívá ve střetu pohledávek způsobilých k započtení, tj. pohledávek splatných“*.

[44] Na tuto situaci lze dle Nejvyššího správního soudu vztáhnout závěry obsažené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60 (na který ostatně odkazuje i krajský soud). Nejvyšší správní soud se v této věci zabýval též akcesorickými rozhodnutími správce daně, konkrétně pak rozhodnutím o snížení daňové ztráty a dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob. V této souvislosti pak dovodil, že „[j]*e jasné, že pokud by bylo na základě jakéhokoli procesního prostředku zrušeno rozhodnutí prvotní, muselo by být následně zrušeno i rozhodnutí odvozené. Tomu by nebránila ani zásada uvedená v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť krajský soud*

či Nejvyšší správní soud by i pro zdaňovací období roku 2002 vycházely z toho, že daňová ztráta byla stěžovateli v době rozhodování správních orgánů snížena nezákonně".

[45] Zrušil-li tedy krajský soud rozhodnutí stěžovatele b), neboť podle něj nemohla jako akcesorická obstát vzhledem k tomu, že byla dříve zrušena rozhodnutí prvotní, avšak zrušení těchto prvotních rozhodnutí se ukázalo jako nezákonné, zatížil krajský soud svůj rozsudek vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy o žalobách proti rozhodnutím stěžovatele b) [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. K této vadě musí Nejvyšší správní soud přihlédnout i bez návrhu [§ 109 odst. 3 s. ř. s.], a proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí - rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V. D Shrnutí

[46] Nejvyšší správní soud odmítl závěry krajského soudu o nemožnosti aplikace § 41 s. ř. s. na nyní projednávané věci a napadené rozsudky o žalobách proti rozhodnutím žalovaného a) proto zrušil. Vzhledem k tomu, že ze závěrů, jež byly Nejvyšším správním soudem zpochybněny, vycházel krajský soud i v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného b), zrušil Nejvyšší správní soud i rozsudek v těchto věcech. Je tedy na krajském soudu, aby otázku prekluze posoudil na základě shora rozvedených úvah, zejména pak na dané případy aplikoval § 41 s. ř. s. Pokud by následně dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, přistoupí k přezkoumání napadených rozhodnutí v rozsahu všech uplatněných žalobních bodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89).

[47] V takovém případě bude zásadní pro další postup ve věcech zejména posouzení žalobní námitky, podle které, zrušil-li krajský soud odvolací i prvostupňové rozhodnutí celních orgánů, nebylo možno vést nová řízení a vydávat nová meritorní rozhodnutí. V této souvislosti se bude muset krajský soud vypořádat také se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v usneseních ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), a usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS.

VI. Závěr

[48] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatelů zčásti důvodnými, proto rozsudky krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalších řízeních (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. prosince 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu