

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost**, se sídlem Karlovarská 814/11, Praha 6, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátiším 22, Praha 4 – Lhotka, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, zast. JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Kořenského 15/1107, Praha 5, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2009, č. j. 71-27/2009-170100-21, 71-28/2009-170100-21, 71-29/2009-170100-21, 71-30/2009-170100-21, 71-31/2009-170100-21, 71-32/2009-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 8. 2011, č. j. 7 Ca 179/2009 – 131,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 8. 2011, č. j. 7 Ca 179/2009 – 131, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Podstata věci

Podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zrušena jím vydaná v záhlaví uvedená rozhodnutí, jakož i těmto rozhodnutím předcházející rozhodnutí Celního úřadu Praha 3 ze dne 30. 7. 2003, č. j. 1498/03-08, o vydání platebních výměrů pod č. 43/2003, 44/2003, 45/2003, 46/2003, 47/2003 a 48/2003.

Tyto platební výměry byly rozhodnutími stěžovatele, jakožto odvolacího orgánu, změněny, a to tak, že žalobci v případě platebního výměru:

1. č. 43/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 69 818 508 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 23 583 425 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: benzín - BA 91, podpoložka kombinované nomenklatury 27100027, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno;
2. č. 44/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 211 617 124 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 85 143 993 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: benzín - BA 95, podpoložka kombinované nomenklatury 27100029, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno;
3. č. 45/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 461 357 335 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 178 396 550 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: nafta motorová - NM, podpoložka kombinované nomenklatury 27100066, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno;
4. č. 46/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 378 046 494 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 125 834 953 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: nafta motorová - NM, podpoložka kombinované nomenklatury 27100066, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno;
5. č. 47/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 666 738 818 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 276 978 111 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: nafta motorová - NM, podpoložka kombinované nomenklatury 27100066, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno;
6. č. 48/2003 – bylo vyměřeno clo ve výši 0 Kč, spotřební daň v celkové částce 180 934 931 Kč a daň z přidané hodnoty v celkové částce 88 098 520 Kč; daně byly vyměřeny při dovozu z množství pohonných látek: nafta motorová - NM, podpoložka kombinované nomenklatury 27100066, podléhající celnímu dohledu s následným použitím režimu uskladnění v celním skladu, s povoleným provozováním veřejného celního skladu, a aniž by toto zboží bylo v celním skladu na adrese: U plynárny 99, Praha 10, uskladněno.

Povinnost vyměřit výše uvedené clo a daně přitom podle rozhodnutí stěžovatele vznikla ve všech těchto případech shodně, a sice dnem vzniku celního dluhu podle ustanovení § 240 odst. 1 a 2 celního zákona (č. 13/1993 Sb.): „*tj. okamžikem nezákonného odnětí množství zboží podléhající celnímu dohledu, v termínech a množstvích zboží uvedených v tabulce výpočtu cla a daní, kdy osoba dlužníka je odpovědná za splnění celního dluhu podle ustanovení § 240 odst. 3 písm. a) celního zákona, neboť množství zboží celnímu dohledu nezákonně odňala*“.

II. Posouzení věci městským soudem

Městský soud zrušil všechna výše uvedená rozhodnutí stěžovatele, jakož i jim předcházející platební výměry, neboť dospěl k závěru, že daň, resp. celní dluh byl vyměřen po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Za rozhodující pro určení okamžiku nezákonného odnětí zboží celnímu dluhu považoval faktický stav, který stěžovatel vymezil v každém jednotlivém rozhodnutí konkrétně takto:

1. rozhodnutí, č. j. 71-27/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 43/2003, od 14. 5. 1997 do 31. 12. 2000;
2. rozhodnutí, č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 44/2003, od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002;
3. rozhodnutí, č. j. 71-29/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 45/2003, od 31. 1. 1997 do 30. 4. 1998;
4. rozhodnutí, č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 46/2003, od 4. 5. 1998 do 26. 2. 1999;
5. rozhodnutí, č. j. 71-31/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 47/2003, od 1. 3. 1999 do 30. 9. 2000;
6. rozhodnutí, č. j. 71-32/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 48/2003, od 27. 10. 2000 do 16. 10. 2002.

Otázka prekluze práva vyměřit celní dluh byla první a současně jedinou námitkou žalobce, kterou se městský soud zabýval, neboť je-li v projednávané věci shledána prekluze, je nadbytečné zabývat se dalšími žalobními body (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008 - 69, dostupný na www.nssoud.cz, stejně jako další citovaná rozhodnutí zdejšího soudu).

Současně městský soud poznamenal, že není rozhodné, v jakém kontextu a z jakých skutečností prekluzi dovozuje žalobce, protože prekluze náleží mezi takové skutečnosti významné z hlediska hmotného práva, ke kterým je třeba přihlédnout z úřední povinnosti; odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, publikovaný pod č. 77, sv. 52, str. 729 Sb. n. u. US, dostupný též na http://nalus.usoud.cz, stejně jako i další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu.

Prekluze práva, v daném případě práva vyměřit celní dluh, je otázkou hmotného práva, jak ostatně dovodil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 68/2005 – 68. Pokud tedy stěžovatel vymezil vznik celního dluhu v jednotlivých případech v období let 1997 až 2002, je nezbytné na hmotněprávní stránku věci, zejména s ohledem na vznik a trvání celního dluhu a běh prekluzivní lhůty k jeho vyměření, aplikovat celní zákon ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu, tj. ve znění zákona č. 113/1997 Sb., účinného do 30. 6. 2002.

V této rozhodné době ovšem celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh neobsahoval, což bylo s ohledem na elementární principy právního státu shledáno nepřípustným s tím, že: „*...ani při vyměření celního dluhu nemohou jednat státní orgány bez omezení, přičemž právě stanovení doby, během níž lze celní dluh vyměřit, je významným limitem jinak neomezené státní moci*“, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publikovaný pod č. 1837/2009 Sb. NSS, který s ohledem na uvedené konstatoval, že je nutno subsidiárně aplikovat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soustavě daní“), podle jehož § 4 odst. 2 nelze daň vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Podle judikatury je přitom potřeba vyměřit či doměřit daň pravomocně od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat; srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS.

Dle názoru městského soudu není žádný racionální důvod, aby v případě prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu byl přijat odlišný závěr, tj. i pro celní dluh platí, že musí být ve výše uvedené tříleté prekluzivní lhůtě vyměřen pravomocně. Ostatně clo je formou daně, a to daně spotřební nepřímé, jak již judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I ÚS 643/06, publikovaný pod č. 142, sv. 46, str. 373 Sb. n. u. US. Jak v řízení o dani, tak v řízení o cle je postup vyměření či doměření z procesního hlediska ukončen až právní mocí správního rozhodnutí, přičemž počátek prekluzivní lhůty nebude spojován s povinností podat přiznání, ale se vznikem celního dluhu, jehož určení a prokázání je v tomto směru určující.

V projednávané věci je celní dluh spojen s odnětím zboží celnímu dohledu, přitom pro posouzení vzniku dluhu je rozhodující faktický stav, který stěžovatel vymezil v každém jednotlivém rozhodnutí tak, jak bylo uvedeno výše, tj. nezákonným odčerpáním předmětných pohonných látek v obdobích určených stěžovatelem. U celních dluhů, které vznikly v rozmezí let 1997 a 1998, počala dle závěru městského soudu prekluzivní lhůta běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a uplynula dne 31. 12. 2001. Platební výměry, resp. žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele, která se celních dluhů vzniklých mj. v tomto období týkají, jsou tedy nezákonná, a to s ohledem na zánik práva vyměřit celní dluh ještě předtím, než nabyla právní moci. Jedná se o platební výměry č. 43, 44, 45 a 46, resp. o rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009 pod č. j. 71-27/2009-170100-21, 71-28/2009-170100-21, 71-29/2009-170100-21, a 71-30/2009-170100-21, jimiž byly dané platební výměry změněny.

Pokud jde o zbývající celní dluhy, kterých se týkají platební výměry č. 47 a 48, resp. rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 4. 2009 pod č. j. 71-31/2009-170100-21 a 71-32/2009-170100-21, bylo dle městského soudu i v jejich případě právo na vyměření prekludováno. Prvním úkonem, který měl vliv na běh prekluzivní lhůty, tj. jednalo se o úkon k vyměření nebo vymáhání daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, bylo zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2002. Nová tříletá lhůta pro vyměření daně tak počala běžet dne 31. 12. 2002 a uplynula dne 31. 12. 2005. Do tohoto data tedy musel být pravomocně celní dluh vyměřen, popř. učiněn další úkon směřující k vyměření daně, což se nestalo.

Vliv na běh prekluzivní lhůty nemělo ani předchozí řízení před městským soudem, který se na základě žalob podaných dne 14. 5. 2004 již jednou platebními výměry č. 43 až 48, resp. původním rozhodnutími stěžovatele ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13134-01/03-1701-21, 13134-02/03-1701-21, 13134-03/03-1701-21, 13134-04/03-1701-21, 13134-05/03-1701-21, a 13134-06/03-1701-21, zabýval, uvedená rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. V tomto řízení stěžovatel dne 28. 4. 2009 vydal nová rozhodnutí, která jsou předmětem přezkumu v nyní projednávané věci. Městský soud v tomto směru vycházel z již zmíněného závěru, dle kterého je zánik práva vyměřit celní dluh otázkou práva hmotného. Úprava počátku, běhu a uplynutí prekluzivní lhůty je tedy úpravou hmotněprávní, a to včetně ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), účinného od 1. 1. 2003, které upravuje běh prekluzivní lhůty; obdobně jako např. zákon o soustavě daní upravuje přerušení lhůty, tak uvedené ustanovení upravuje její stavení. Přestože je totiž ustanovení § 41 zakomponováno do procesního předpisu, samo o sobě procesní charakter nemá, soudního řízení správního se ani netýká. Aplikovat ustanovení § 41 s. ř. s., jakožto ustanovení hmotněprávní lze proto pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2003. Tato situace však v daném případě nenastala, neboť stěžovatel vymezil vznik celního dluhu nejpozději datem 16. 10. 2002; předchozí právní úprava přitom stavění lhůty během soudního řízení neobsahovala.

Prekluzivní lhůta ohledně celních dluhů vymezených v platebních výměrech č. 47 a 48, resp. rozhodnutích stěžovatele ze dne 28. 4. 2009 pod č. j. 71-31/2009-170100-21 a 71-32/2009-170100-21 počala běžet dne 31. 12. 2002 a uplynula dne 31. 12. 2005, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení o žalobách proti původně vydaným rozhodnutím stěžovatele. Úkony učiněné stěžovatelem v letech 2006 a násl., přestože mohly potenciálně přerušit běh prekluzivní lhůty, byly učiněny až po jejím uplynutí a městský soud k nim nepřihlížel. Poznamenal přitom, že výše uvedené lze vztáhnout i na platební výměry č. 43 až 46, resp. rozhodnutí stěžovatele, jimiž byly změněny, pokud by městský soud pominul uplynutí prekluzivní lhůty již před zahájením daňové kontroly; u těchto platebních výměrů navíc uplynula i desetiletá objektivní lhůta k vyměření daně, a to dnem 31. 12. 2008, neboť do tohoto data nebyl celní dluh stěžovatelem pravomocně vyměřen.

Závěrem městský soud v napadeném rozsudku poznamenal, že aplikace ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona, kterým byla otázka prekluze v celním zákoně samostatně upravena, není v daném případě možná, protože pokud stěžovatel okamžik vzniku celního dluhu vymezil v jednotlivých případech do 30. 6. 2002, nelze použít úpravu v předmětném

ustanovení celního zákona, jejíž účinnost byla stanovena od 1. 7. 2002. Celní dluhy vznikly vždy v jednotlivých stěžovatelem popsaných okamžicích v žalobou napadených rozhodnutích. Od tohoto okamžiku počala u každého takového celního dluhu běžet samostatná prekluzivní lhůta, jejíž běh musí být posuzován podle hmotného práva existujícího v době vzniku celního dluhu.

III. Kasační stížnost

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve ve stručnosti vymezil skutkový a právní stav věci a následně uvedl, že rozsudek městského soudu napadá v celém rozsahu a z důvodů: (i) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a (ii) jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

III.a) Určení počátku běhu prekluzivní lhůty

V otázce prekluze byl ze strany stěžovatele i žalobce veden argumentační spor, přičemž městský soud počátek běhu prekluzivní lhůty odvozoval od okamžiku, který přesně nespecifikoval, ale vymezil jej výčtem z jednotlivých rozhodnutí stěžovatele s tím, že v dalším textu napadeného rozsudku lze dovodit, že za tento počátek považuje okamžik, kdy byly pohonné hmoty fakticky odčerpány z produktovodní sítě. Výčet, který v tomto směru provedl městský soud na straně 7 napadeného rozsudku, stěžovatel v poznámce pod čarou sice označil za chybně opsaný, avšak z hlediska předmětného sporu za podružný. Podstatný je dle stěžovatele názor městského soudu, dle kterého prekluzivní lhůta počala běžet okamžikem, kdy byly pohonné hmoty odčerpány, který považuje za právně nesprávný.

Správným okamžikem určujícím počátek běhu prekluzivním lhůty je až okamžik podání celního prohlášení (deklarace), což se stěžovatel snažil doložit jednak na základě popisu provozu produktovodní sítě, jakožto soustavy, ve které se nachází pohonné hmoty a kterou přirovnává k bance a jednak na základě specifičnosti režimu skladování ve veřejném celním skladu, jež spočívá v odložení povinnosti platit daň a clo. Toto odložení je časově neomezené a povinnost zaplatit daň a clo se jevila jako otevřená a závislá na dalších okolnostech. Počátek prekluze je proto podle stěžovatele možné odvozovat od okamžiku, kdy byla otázka, že zboží bylo použito na území státu, postavena najisto, což se stalo až celní deklarací. Do jejího podání disponoval žalobce jinými způsoby řešení situace, které by neznamenaly žádné prodlení. Dle stěžovatele každý klient správce produktovodní sítě mohl teoreticky mít i záporný bilanční zůstatek, tedy jakýsi ekvivalent přečerpání bankovního účtu do záporné hodnoty. To znamená, že pokud žalobce odčerpal svůj účet na nulu, čímž zákonitě musel odčerpat i hmoty nezdaněné v režimu uskladnění v celním skladu, mohl tento zůstatek opět doplnit a poté zboží skutečně exportovat, popřípadě doplatit clo.

Celý systém neumožňoval v jednom a daném okamžiku určit, zda daňový (celní) subjekt již definitivně použil nějaké nezdaněné zboží či nikoliv. Stejně tak nebylo možné v žádném konkrétním okamžiku konstatovat, které zboží, jež má být uskladněno ve

veřejném celním skladu, je v tomto skladě a které je v produktovodní síti. Je nepochybné, že žalobce, respektive jeho zástupce, který měl licenci k provozu celního skladu, porušoval celní předpisy v rozsahu nedodržení podmínek tohoto celního skladu, ale toto porušení práva nezakládá právo vyměřit daň ani clo.

Pokud právo vytváří poměrně velkorysý režim, ve kterém žalobce měl možnost skladovat na území České republiky ve veřejném celním skladu své zboží, přičemž sám disponoval dobou, kdy bylo toto zboží podmíněně od cla osvobozeno, nelze z tohoto stavu vyvodit, že by počala lhůta k vyměření daně běžet dříve, než od okamžiku, kdy žalobce svou deklarací určil své zboží k nějakému účelu a tato deklarace se jako první dostala do rozporu s fakticitou. Nelze tedy předpokládat, že vznikne povinnost platit clo dříve, než se režim deklarace a fakticity dostane do vzájemného a seznatelného rozporu, pokud neplyne povinnost přímo z deklarace jako takové.

Tomuto závěru lze sice dle stěžovatele čelit ustanovením, dle kterého vzniká celní dluh okamžikem, kdy je zboží nezákonně odňato celnímu dohledu (§ 240 odst. 2 celního zákona), avšak ve vztahu k souzené věci toto pravidlo neobstojí fakticky ani právně. Fakticky nelze za odnětí celnímu dohledu považovat postup, kdy žalobce v podstatě bilančně přečerpával pohonné hmoty do záporných hodnot z produktovodní sítě. V každém okamžiku, a to až do okamžiku deklarace fiktivního vývozu mohl legálně a legitimně tvrdit, že tento dluh vůči síti (jejímu správci) uhradí zpětným načerpáním (ze zahraničí po zdanění, z tuzemska, odkudkoliv). Do okamžiku deklarace fiktivního vývozu nebyla otázka odnětí postavena najisto a žalobce mohl svou následnou činností stav zcela legalizovat a jakékoliv odnětí popřít nebo vyvrátit.

Po právní stránce pak stěžovatel poukázal na to, že pojem odnětí celnímu dohledu není nikde definován a je třeba jej vykládat jako činnost, kdy celní dlužník odejme nezákonně zboží z prostoru (fyzického nebo formálního), v jakém orgány celní správy nebo jimi licencované osoby zaručují určitý režim tohoto dohledu. V daném případě jde ale o to, že osoba (zástupce žalobce), která měla přímo celní dohled vykonávat na základě licence k provozování veřejného celního skladu, sama tohoto dohledu zneužila k tomu, aby provedla transakci, jejíž nezákonnost pak byla dokonána fiktivní deklarací. Provoz veřejného celního skladu subjektem soukromého práva je dle vymezení jeho funkce podílem na výkonu celního dohledu a ze strany tohoto subjektu tedy nelze hovořit o odnětí. O odnětí lze hovořit až od okamžiku, kdy se žalobce fiktivní deklarací pokusil formálně zboží převést do jiného režimu, nad nímž už sám dohled nevykonával. Akt odnětí byl úplný a byl dokonán až v okamžiku této fiktivní deklarace.

Městský soud proto provedl nesprávný právní závěr, který je dán především vadnou právní interpretací skutkového stavu; k němu stěžovatel připomněl, že se jednalo o navenek nezjistitelné předstírání existence skladovaných druhově určených pohonných hmot, jež se do okamžiku fiktivní deklarace k neexistujícímu vývozu jeví jako existující. Za této situace tedy není možné vyměření cla, a to jak právně (celní dluh neexistuje), tak fakticky (okolnosti nemohly být státu známy). Nelze-li přitom clo vyměřit, nelze ani dojít k závěru, že by počala běžet příslušná prekluzivní lhůta pro jeho vyměření.

Pro případ prekluze práva je třeba reflektovat požadavek na reálnou možnost realizace tohoto práva – v daném případě práva státu na vyměření cla, která byla dle stěžovatele dána až okamžikem, kdy byla podána celní deklarace. To ostatně odpovídá i požadavkům právní jistoty ohledně existence nepochybného momentu splatnosti cla, kterému dle stěžovatele odpovídá okamžik, kdy jsou naplněny všechny materiální znaky (spotřebované zboží) i formální znaky (deklarace tvrdící něco jiného) toho, že celní dluh skutečně vznikl. Vznik celního dluhu je možné konstatovat teprve na pozadí srovnání faktického a deklarovaného vztahu, přičemž deklarace byly v daném případě podány v roce 2002 a ke konci tohoto roku tedy počala běžet tříletá prekluzivní lhůta.

Tuto argumentaci stěžovatel předestřel již v řízení před městským soudem (ve svém doplnění vyjádření žalovaného ze dne 3. prosince 2010), avšak ten ji pominul a počátek běhu prekluzivní lhůty stanovil nesprávně.

III.b) Stavení běhu prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s.

Nesprávně městský soud dle stěžovatele posoudil též otázku aplikace ustanovení § 41 s. ř. s. na celní dluhy, vzniklé před účinností soudního řádu správního. Uvedené ustanovení o přerušení běhu lhůty především nelze vnímat jako ustanovení, které by jakkoliv omezovalo nebo měnilo rozsah prekluze. Nejde o nástroj, který by představoval prodloužení prekluzivní lhůty, ale naopak o nástroj k jejímu zachování v identické podobě dané starou právní úpravou ve světle nové právní úpravy. Jejím smyslem je nevystavit soudy zbytečnému tlaku na rychlost rozhodnutí, a to tak, aby jejich rozhodovací činnost nebyla narušena psychologickým faktorem blížícího se konce prekluzivní lhůty. Takový tlak může ovlivnit jak kvalitu rozhodnutí, tak jeho výsledek.

Stěžovatel dále dovádí logiku závěru městského soudu ad absurdum a poukazuje na to, že by znamenala neaplikovatelnost s. ř. s. na přezkum celních a daňových dluhů starších roku 2003, což je závěr zjevně neudržitelný a soudy nikdy nezvažovaný. Ostatně ani v předchozích rozsudcích městského soudu, kterými bylo rozhodnuto o žalobách ze dne 14. 5. 2004 proti původním rozhodnutím stěžovatele nebyla tato skutečnost zmíněna.

Běh prekluzivní lhůty je dobou, kdy mohou příslušné orgány konat. Po dobu běžícího řízení před soudem však nemohou orgány celní správy ve věci nijak konat, nehledě na to, že jsou vázány svým napadeným rozhodnutím, dokud není někým po právu zrušeno. Započítat do běhu prekluzivní lhůty tuto dobu je pak zcela v rozporu s principy, ze kterých vychází stanovení prekluzivní lhůty. V tomto směru stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, s tím, že: „*Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy*“ *[viz nález sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007, přístupné na http://nalus.usoud.cz/ (věc PRIOR ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.)]*“.

Výklad přijatý městským soudem nenaplňuje žádný z daných teoretických předpokladů existence prekluze; orgány celní správy nemohly být během řízení před

soudem nijak motivovány a ohrožením daňového dlužníka nemůže být vedení řízení, které o své vůli zahájil a kterým zcela petitorně disponuje. Proto stěžovatel považuje výklad městského soudu za právně nesprávný, který zatím žádný jiný soud neaplikoval. Naopak poukázal na to, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně řešil otázku prekluze celního dluhu, který nepochybně vznikl před rokem 2003, přičemž do svých úvah nepojal možnost, že by se na dluhy vzniklé před tímto rokem ustanovení § 41 s. ř. s. neuplatnilo; viz rozsudky ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, či ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 77/2009 - 130.

III.c) Jiná vada řízení před soudem

Současně stěžovatel poukázal na to, že otázka aplikace § 41 s. ř. s. nebyla součástí argumentace stran sporu a jako taková měla být – s ohledem na povinnost soudu přihlížet k otázce prekluze z úřední povinnosti – projednána dle intencí kontradiktorního řízení a tematizována městským soudem podle ustanovení § 49 odst. 4, věty třetí, s. ř. s, podle kterého: „*Předseda senátu vede účastníky k tomu, aby se vyjádřili i o těch skutkových a právních otázkách, které podle mínění soudu jsou pro rozhodnutí určující, i když v dřívějších podáních účastníků uplatněny nebyly*“. Citované ustanovení není dle stěžovatele samoúčelné a míří právě na situace, kdy je soud povinen přihlížet k okolnostem z moci úřední, a to s cílem předejít tzv. překvapivým rozhodnutím představujícím porušení principu právní jistoty. To se však v projednávané věci nestalo, čímž došlo k takovému upření procesních práv stěžovatele (i žalobce), jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je samostatným důvodem pro vyhovění kasační stížnosti.

S ohledem na to stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Vedle toho podal i návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, což odůvodnil zejména tím, že výkon napadeného rozhodnutí by pro něj znamenal neodstranitelnou újmu, neboť by v důsledku výkonu rozhodnutí městského soudu ztratil procesní postavení v doposud zahájených a neskončených řízeních o poddlužnických žalobách, či přímo nařízených exekucí na majetek dlužníka, případně v insolvenčních či likvidačních řízeních.

IV. Vyjádření žalobce

Žalobce ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti předně poukázal na to, že orgány celní správy byly informovány o dovozu zboží ze Slovnaftu Bratislava celním počitadlem v Břeclavi a samotným žalobce v 75 jednotných celních deklaracích. Mohly si tudíž kdykoli v průběhu let 1997 až 2002 zkontrolovat, zda u dovezeného zboží nedošlo k celnímu úniku, neboť mohly sečíst veškeré tuzemské i zahraniční nákupy zboží, odečíst od nich prodané zboží a vzniklý rozdíl – pokud by byl větší než nakoupené proclené zboží – by byl celnímu únikem. Pokud tohoto postupu orgány celní správy nevyužily, nelze to klást za vinu žalobci tak, jako to činí stěžovatel. Uvedl-li výslovně ve výroku svého rozhodnutí konkrétní den odnětí zboží celnímu dohledu, pak tuto skutečnost nemůže zhojit ani změnit svými dalšími písemnými podáními nebo ústními vyjádřeními o tom, že k odnětí zboží celnímu dohledu došlo nikoli v tvrzených rozmezích let 1997 až 2002, nýbrž teprve v okamžiku podání celního prohlášení v druhé polovině roku 2002.

Stěžovatel nepřípustně nastoluje situaci, jako kdyby mohl v rámci soudního řízení svým vyjádřením k žalobě nebo kasační stížností svoje rozhodnutí měnit nebo doplňovat. Tak tomu ovšem není, neboť předmětem přezkumu je pravomocné rozhodnutí stěžovatele a vymezil-li městský soud počátek běhu prekluzivní lhůty citací z výroku rozhodnutí stěžovatele, postupoval zákonně. Jestliže sám stěžovatel ve výroku svých rozhodnutí určil přesný den údajného odnětí zboží celnímu dohledu, musí soud vycházet z těchto rozhodnutí a nikoli z pozdějších vyjádření, ústních projevů stěžovatele nebo jeho kasační stížnosti. Určení počátku běhu prekluzivní lhůty tedy kritizuje zcela neoprávněně a stanovil-li tento okamžik teprve od momentu podání celních prohlášení z druhé poloviny roku 2002, ocitl se tím v rozporu s výrokem svých rozhodnutí, dle kterých k tomu došlo v rozmezí let 1997 až 2002.

Ohledně aplikace ustanovení § 41 s. ř. s. žalobce konstatoval, že právní názor městského soudu není nelogický a rozporný. Naopak stavění lhůty, kterého se stěžovatel domáhá, je zásahem do legitimního očekávání a právní jistoty, že v průběhu právního vztahu nebude délka propadných lhůt měněna; takový zásah považuje za nemyslitelný, neboť je retroaktivní a v neprospěch subjektu. Nicméně i aplikací § 41 s. ř. s., tj. i bez započtení doby soudního projednávání, by se dle stěžovatele dospělo ke stejnému výsledku, tzn., že právo stěžovatele vyměřit daň, resp. clo zaniklo. Výrok napadeného rozsudku to nijak neovlivní.

K namítané překvapivosti napadeného rozsudku žalobce poznamenal, že právní posouzení věci náleží soudu a o žádné překvapivosti v daném případě hovořit nelze, tu by bylo možno vztáhnout pouze ke skutkovým okolnostem věci. Dovolává-li se stěžovatel § 49 odst. 4, věty třetí, s. ř. s., odhlíží od základní skutečnosti, a sice, že předmětem řízení je pouze samotné pravomocné správní rozhodnutí, které již nelze nijak měnit ani doplňovat.

Vzhledem k tomu žalobce závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal jí ani odkladný účinek, neboť se stěžovatel domáhá ochrany práva, které je prekludováno a neexistuje.

V. Replika stěžovatele k vyjádření žalobce

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel především polemizoval s možností provedení kontroly tak, jak ji naznačil žalobce. V této souvislosti poukázal na nejasnou hranici mezi zbožím procleným a neprocleným v soustavě jako takové, na bilanční účetnictví a skutečnost, že tehdejší praxe připouštěla i záporné hodnoty na bilančních účtech. Za takové situace by tedy kontrola nevedla k obhajitelnému závěru, že zboží bylo použito v rozporu s celním určením, protože by žalobce mohl poukázat na existenci jiného zboží, které by hodlal vyvézt, resp. uvolnit do volného oběhu z celního skladu. Uvedený závěr z kontroly by získal oporu až v okamžiku, kdy k chybějícímu zboží bylo učiněno prohlášení (v tomto případě o vývozu, resp. uvolnění do volného oběhu z celního skladu). Ohledně tvrzení, že dle samotných rozhodnutí byl tento okamžik zjistitelný dříve, stěžovatel poznamenal, že fakticky zjistitelné bylo pouze chování žalobce, a to bez možnosti právního podřazení, které bylo možné kvalifikovat až po učinění deklarace v

roce 2002. Rozhodnutí, která jsou předmětem přezkumu, přitom nic jiného v zásadě netvrdí a odlišná dikce je dána judikatorním vývojem a s ním souvisejícím vývojem způsobu, jak právně popisovat skutečnost.

V obecné rovině stěžovatel současně poukázal na to, že celní právo dává komukoliv velkou míru svobody, jak své vnitřní poměry upravit a uspořádat strukturu svého zboží, a současně mu dává možnost tyto poměry ex post deklarovat vůči celní správě podle stavu, potřeb a záměrů, které se později jeví jako ekonomicky nejvýhodnější. Tomuto konceptu odpovídá funkce a provoz celních skladů. Přirozeným důsledkem je potom stanovení počátku, od kdy lze protiprávní jednání zatížit clem, k okamžiku, kdy je protiprávní jednání formálně dokonáno.

Závěrem, k žalobcem předestřené argumentaci ohledně překvapivosti rozhodnutí stěžovatel poznamenal, že tato nemůže obstát a povinnost soudu poučovat účastníky nijak nesouvisí s volností soudu právně věci hodnotit.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jedná se o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, přičemž stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je částečně důvodná.

Úvodem kasační soud připomíná, že usnesením ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 72/2011 - 180, přiznal kasační stížnosti stěžovatele odkladný účinek. Dle názoru soudu, nebylo možno v projednávané věci jednoznačně vyloučit, že by důsledky plynoucí z výkonu napadeného rozhodnutí nešlo v budoucnu zhojit. V případě nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti by totiž stěžovatel v důsledku absence městským soudem zrušených exekučních titulů skutečně ztratil své procesní postavení v doposud zahájených a neskončených řízeních o poddlužnických žalobách, či přímo nařízených exekucí na majetek dlužníka, případně v insolvenčních či likvidačních řízeních. Právě v této okolnosti Nejvyšší správní soud spatřoval naplnění možného vzniku nenahraditelné újmy výkonem napadeného rozhodnutí a v návaznosti na další dvě podmínky pro přiznání odkladného účinku dále konstatoval, že přiznání odkladného účinku kasační stížnosti se nedotýká práv třetích osob a nelze ani tvrdit, že by přiznání odkladného účinku bylo v daném případě nepřiměřeným způsobem v rozporu s veřejným zájmem.

Předmětem sporu je otázka prekluze práva vyměřit celní dluh a v tomto směru je vhodné nejprve připomenout, že v důsledku judikatury Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offo).

V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých

odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.

Z tohoto pohledu tedy městský soud postupoval správně, pokud se primárně zaměřil na otázku prekluze, která byla v daném případě namítána i v žalobě.

Prekluze neboli zánik práva je skutečnost, která je významná především z hlediska práva hmotného, a proto byly v daném případě celní orgány vázány právním předpisem účinným v období vzniku celního dluhu. Vymezil-li stěžovatel vznik celního dluhu rozmezím od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002, pak je pro celní dluhy vymezené do 30. 6. 2002 rozhodný celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002, který však žádnou prekluzivní lhůtu neupravoval. K tomu došlo až novelou celního zákona provedenou zákonem č. 1/2002 Sb., s účinností od 1. 7. 2002, která stanovila, že po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, nelze částku cla zapsat do evidence a na základě toho pak dlužníkovi doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření (viz § 268 odst. 1 a 2 celního zákona v daném znění). Celní zákon účinný od 1. 7. 2002, tj. celní zákon, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., je předpisem rozhodným pro stanovení prekluzivní lhůty u celních dluhů vymezených stěžovatelem v období od 1. 7. 2002 do 16. 10. 2002.

Absence právní úpravy prekluzivní lhůty v celním zákoně ve znění do 30. 6. 2002, nicméně neznamená, že by celní orgány byly oprávněny vyměřit clo po nekonečně dlouhou dobu. Takový závěr je v právním státě neudržitelný a s ohledem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, bylo nutné přistoupit k přiměřenému použití zákona o soustavě daní, který v § 4 odst. 2 stanoví, že: „*daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň*“.

Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu byla v projednávané věci stanovena jako tříletá s tím, že svůj počátek odvíjí od vzniku celního dluhu, kterým se v obecné rovině rozumí povinnost určité osoby zaplatit clo.

VI.a) K určení počátku běhu prekluzivní lhůty

Skutečností určující počátek běhu prekluzivní lhůty je tedy vznik celního dluhu, který byl upraven jak v celním zákoně ve znění do 30. 6. 2002, tak v celním zákoně ve znění od 1. 7. 2002 (§ 238 a násl.), kde byly postupně uvedeny případy, při kterých celní dluh vzniká. Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že v současnosti je vznik celního dluhu upraven v čl. 201 a násl. nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „celní kodex“). Celní kodex upravuje nejen tříletou prekluzivní lhůtu pro sdělení celního dluhu dlužníkovi, ale i její stavení v důsledku doby trvání řízení o opravném prostředku (čl. 221 a čl. 243 celního kodexu). Posledně uvedená úprava však nemá žádné dopady na nyní projednávanou věc,

neboť veškeré sporné povinnosti vznikly před vstupem České republiky do Evropské unie, tj. před účinností celního kodexu na území České republiky.

Jedním z případů vzniku celního dluhu, který byl aplikován i v právě projednávané věci, je nezákonné odnětí zboží celnímu dohledu podle § 240 celního zákona, jak ve znění do 30. 6. 2002, tak ve znění od 1. 7. 2002, s tím, že podle odst. 2 citovaného ustanovení: „*celní dluh vzniká v okamžiku, kdy je zboží odňato celnímu dohledu*“.

O jaký konkrétní okamžik se jedná, je přitom předmětem jedné z námitek, kterou stěžovatel předestřel v kasační stížnosti. Dle jeho názoru, poprvé uplatněném až v kasační stížnosti, je správným okamžikem určujícím počátek běhu prekluzivní lhůty podání fiktivní celní deklarace v roce 2002, protože teprve v tomto okamžiku bylo možné srovnat deklarovaný stav (zamýšlený vývoz zboží) se stavem faktickým (neexistující vyvážené zboží). V této své podrobné právní i faktické argumentaci, kterou napadl rozsudek městského soudu, však stěžovatel zcela pominul, že městský soud okamžik odnětí zboží celnímu dohledu odvíjel od okamžiku, který byl v jednotlivých žalobou napadených rozhodnutích podrobně popsán a vymezen právě stěžovatelem.

Stěžovatel tak v kasační stížnosti v podstatě brojí sám proti závěrům, které v napadených rozhodnutích vyslovil a které podrobně odůvodnil, a tím tedy proti svým vlastním rozhodnutím, na což poukázal i žalobce ve svém vyjádření. Pokud městský soud odvíjel počátek běhu prekluzivní lhůty od okamžiku, kdy bylo dle napadených rozhodnutí zboží odňato celnímu dohledu, nelze jeho postupu vyčítat nesprávnost či nezákonnost. Jednotlivá rozhodnutí stěžovatele okamžik odnětí celnímu dohledu jasně specifikují a tento fakt rozhodně nelze překlenout tak, jak se o to snaží stěžovatel, který ve své replice k vyjádření žalobce uvedl, že: „*odlišná dikce je dána judikatorním vývojem a s ním souvisejícím vývojem způsobu, jak právně popisovat skutečnost*“.

Okamžik odnětí zboží celnímu dohledu, upravenému v ustanovení § 240 celního zákona, může být skutečně různý, a to v závislosti na skutkových okolnostech případu. Formulace stěžovatele v napadených rozhodnutích jsou v tomto směru naprosto jasné a z výrokové části jednotlivých rozhodnutí, jakož i z jejich odůvodnění, nijak nevyplývá, že by jako vznik celního dluhu v důsledku nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu měl být brán až okamžik podání celních prohlášení. Naopak sám stěžovatel přímo v odůvodnění jednotlivých rozhodnutí, konkrétně v pasáži označené jako bod - *III./ Základní námitky dlužníka, popř. právního zástupce v rámci podaného odvolání při současném nazírání a vyvozených závěrů skutkového děje*, poukázal na to, že: „*…celní dluh za uvedených okolností nevzniká, mimo jiné i proto, že navrhované zboží, které mělo být propuštěno do režimu tranzit na konci rozhodného období skutečně neexistovalo (např. čís. listu 103 až 114 přílohy A spisu – pozn. odvolacího orgánu) a neexistující zboží nelze odejmout celnímu dohledu*“.

Vedle tohoto negativního konstatování, kdy celní dluh nevzniká, je v odůvodnění jednotlivých rozhodnutí opakovaně obsaženo i opačné pozitivní konstatování, kdy celní dluh v posuzovaných obdobích vznikl a kdy je jednoznačně fixován k odepsání zboží z účtu žalobce (dříve Bena, a. s.) vedeném v BPCS – elektronickém evidenčním systému provozovatele produktovodní sítě (Čepro, a. s.). Jako klíčová pro vznik celního dluhu a

určení počátku běhu prekluzivní lhůty jsou data odpisu z BPCS uvedená v tabulce ve výrokové části jednotlivých rozhodnutí, což ostatně potvrzuje i jejich odůvodnění; stěžovatel v nich v pasáži označené – *K „II"/, K bodům 5b)/6/, 9/, 10/, 11/, 12/, 13/ a 14/ vč., K označenému odstavci ad b)/*, výslovně uvádí následující: „*S ohledem na uvedené souvislosti a v zájmu konzistentního zjištění okamžiku vzniku celního dluhu pro všechny v úvahu přicházející varianty dospěl odvolací orgán k závěru, že ať byl osud zboží v jednotlivých případech jakkoli odlišný, vždy se nacházelo v situaci, kdy bylo odepisováno z účtu Beny, a. s. Proto byly pro zjištění okamžiku, kdy se zboží nacházelo v situaci, kdy celní dluh vzniká, uplatněny právě údaje z evidenčního programu BPCS, který reflektoval veškeré pohyby zboží na účtu Bena, a. s.* (nyní žalobce, pozn. Nejvyššího správního soudu)".

V podstatě totéž stěžovatel zdůraznil i v samotném závěru odůvodnění jednotlivých rozhodnutí: „*... ze zboží, které bylo prokazatelně z produktovodní sítě vydáno, nebyly státu zaplaceny clo, daně a poplatky při dovozu, a že toto zboží bylo výše popsanými způsoby a ve výroku v uvedených dnech a množství, odňato celnímu dohledu*".

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel ve svých rozhodnutích, a to jak ve výrokové části, tak v odůvodnění, bez pochybností váže okamžik odnětí zboží celnímu dohledu ke konkrétním dnům, ve kterých docházelo k odpisu z BPCS; toto skutkové určení je pro okamžik vzniku celního dluhu zcela zásadní a nelze ho měnit v závislosti na tom, jak se spor pro stěžovatele vyvíjí.

Proto pokud stěžovatel následně v kasační stížnosti tvrdí, že okamžikem odnětí zboží celnímu dohledu je okamžik podání celní deklarace, jedná se o tvrzení zavádějící a odporující důvodům, o které své závěry v napadených rozhodnutích opřel. Chtěl-li být stěžovatel v řízení o jím podané kasační stížnosti úspěšný, měl by logicky předkládat tvrzení a důkazy o tom, že jeho rozhodnutí, včetně zde uvedených důvodů, měla před městským soudem při soudním přezkumu obstát. V daném případě se však stěžovatel snaží účelově, z důvodu snahy o zachování prekluzivní lhůty, tvrdit, že okamžikem odnětí zboží celnímu dohledu byl okamžik podání celního prohlášení, ačkoliv v jím vydaných rozhodnutích je tento okamžiku určen zcela jinak.

Tento postup nelze akceptovat a je třeba poznamenat, že přestože je současná podoba správního soudnictví založena na principu tzv. plné jurisdikce, správní soud je stále v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního, soudem přezkumným, nikoli nalézacím (jako například soud civilní). Proto také vychází ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného správního rozhodnutí, které přezkoumá v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 s. ř. s.). Z moci úřední při přezkoumání napadeného rozhodnutí přihlíží (vedle nicotnosti či nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí) i k otázce prekluze. To ovšem nic nemění na již uvedeném závěru, že rámec soudního přezkumu je určován správním rozhodnutím, které je žalobcem napadáno a které by měl příslušný správní orgán po skutkové i právní stránce obhájit.

To platí i v nyní projednávané věci, v níž městský soud vycházel z napadených rozhodnutí stěžovatele a v nich popsaných okamžicích vzniku celního dluhu spojeného s odnětím zboží celnímu dohledu. Jak již bylo řečeno výše, jde o skutkové určení, pro které je rozhodující faktický stav popsaný stěžovatelem v jeho rozhodnutích. Stěžovatel v

souladu se zákonem odvozoval vznik celního dluhu od okamžiku, kdy zboží bylo odňato celnímu dohledu, přičemž kdy přesně a jakým způsobem se tak stalo, je podrobně popsáno v jeho rozhodnutích a nelze zpětně tvrdit něco jiného. Rozsáhlá argumentace stěžovatele snažícího *ex post* posunout vymezení celního dluhu k okamžiku podání celní deklarace se naprosto míjí se skutkovými a právními okolnostmi, na kterých stěžovatel postavil svá rozhodnutí, a jako taková nemůže obstát.

Skutečnosti určující okamžik odnětí zboží celnímu dohledu totiž mohou být různé, závislé na konkrétních okolnostech každého jednotlivého případu a jejich specifikace náleží celním orgánům. Nejde o počítání času, resp. otázku běhu prekluzivní lhůty, ve které lze vyměřit celní dluh, ale ve své podstatě se jedná o kvalifikaci konkrétního skutkového jednání pod skutkovou podstatu nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu, kterou jsou povinny provést a prokázat celní orgány a správní soud nemůže jejich činnost nahrazovat.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009 - 124, v němž řešil spor týchž účastníků a zabýval se skutečnostmi rozhodnými pro nařízení exekuce, k uvedené otázce konstatoval, že: „*okamžik, ke kterému vzniká celní dluh, jsou povinny zákonem stanoveným způsobem prokázat celní orgány. V souzené věci je celní dluh spojen s odnětím zboží celnímu dohledu, přičemž pro posouzení vzniku celního dluhu je rozhodující faktický stav*“.

V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002 nestanovil ani příkladný výčet postupů, které lze považovat za nezákonné odnětí zboží celnímu dohledu. Konkrétní naplnění tedy bylo ponecháno na aplikační praxi správních orgánů s tím, že od 1. 7. 2002 bylo v § 240 odst. 1 celního zákona doplněno pouze ustanovení, že za nezákonné odnětí zboží celnímu dohledu se považuje také podání celního prohlášení na předmětné zboží, nebo jiný právní úkon mající stejné účinky, na jehož základě získá toto zboží neoprávněně status českého zboží. Obdobně i celní kodex v čl. 203 odst. 1 a 2 bez bližší specifikace stanoví, že jedním z okamžiků vzniku celního dluhu je okamžik, kdy je zboží odňato celnímu dohledu.

Městský soud proto podle názoru Nejvyššího správního soudu postupoval správně, pokud konstatoval, že rozhodující je faktický stav, který vymezil stěžovatel ve svých rozhodnutích a ze kterého pak následně při přezkoumávání napadených rozhodnutí vycházel. Vymezení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu by byl povinen správní soud přezkoumat nikoli z úřední povinnosti, ale pouze k řádně uplatněné námitce žalobce.

VI.b) K jiné vadě řízení před soudem

Ke stěžovatelem namítanému procesnímu pochybení městského soudu v podobě porušení § 49 odst. 4, věty třetí, s. ř. s. a s tím související překvapivostí rozsudku městského soudu, konstatuje Nejvyšší správní soud následující:

Ustanovení § 49 odst. 4, věta třetí, s. ř. s. má skutečně zajišťovat, aby nebyla vydávána překvapivá rozhodnutí, resp. aby soudní rozhodnutí byla předvídatelná a

nedocházelo v nich k posouzení věci z jiných skutkových a právních hledisek než z těch, která byla vytýčena žalobou.

Účelem je zakotvit, aby závěry správního soudu mimo uplatněné žalobní body účastníka nemohly překvapit až v rozhodnutí o věci samé. Proto podle citovaného ustanovení vede předseda senátu při jednání účastníky k tomu: „*...aby se vyjádřili i o těch skutkových a právních otázkách, která podle mínění soudu jsou pro rozhodnutí určující, i když v dřívějších podání účastníků uplatněny nebyly*“. Typickým případem je vyslovení nicotnosti rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), ačkoliv se o důvodech nicotnosti účastník ve svých podáních dříve nezmiňoval (viz Vopálka V., Mikule V., Šimůnková V., Šolín M.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vydání, C. H. Beck, str. 115.

Obdobně je tomu i v případě shledání prekluze práva vyměřit celní dluh. Otázka prekluze, která je předmětem projednávané věci, však nemůže být pro stěžovatele překvapivá. Prekluzi totiž žalobce ve svých žalobách výslovně namítal a poměrně obsáhle argumentoval tím, že tato otázka byla stěžovatelem posouzena zcela chybně. Nelze tedy říci, že by byla naplněna hypotéza příslušné právní normy, která mimo toho, že se musí jednat o takovou právní otázku, která je pro rozhodnutí určující (což lze v případě prekluze považovat za splněné), předpokládá, že předmětná otázka nebyla ze strany účastníků řízení uplatněna. V projednávané věci totiž otázka prekluze byla uplatněna a nebyla zde tedy založena povinnost soudu tuto otázku znovu předestřít, včetně poukazu na ustanovení § 41 s. ř. s., které upravuje běh některých lhůt a s prekluzí jako takovou tedy bezprostředně souvisí.

Městský soud proto podle názoru Nejvyššího správního soudu ani v tomto případě nepochybil, neboť otázka běhu prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu a s ní nepochybně související i otázka aplikace ustavení § 41 s. ř. s. upravující stavění dané lhůty po dobu řízení před soudem nebyla v řízení otázkou novou a nijak překvapivou. Námitka prekluze práva vyměřit celní dluh byla vznesena v žalobě a bylo proto na stěžovateli, aby na ni reagoval argumentací zahrnující případně i interpretaci a aplikaci citovaného ustanovení.

Způsob, jakým k interpretaci a aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. přistoupil městský soud, je již otázkou jinou, kterou nebylo namístě při ústním jednání žádným způsobem předjímat a předem účastníkům řízení předestírat, jak o ní bude rozhodnuto. Interpretace a aplikace ustanovení § 41 s. ř. s. na projednávanou věc je totiž otázkou samotného posouzení věci ze strany městského soudu, tedy jeho závěrem. Ostatně tento závěr je předmětem poslední námitky stěžovatele, o které kasační soud rozhodl níže popsaným způsobem.

VI.c) K stavení běhu prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s

Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty k vyměření celního dluhu v projednávané věci, je podstatným také to, zda při vlastním běhu lhůty došlo k jejímu přerušení nebo k stavení.

Přerušením dochází k přetržení prekluzivní lhůty a k započetí běhu lhůty nové, zatímco stavení znamená pouze její pozastavení s tím, že lhůta po určitou dobu neběží a poté pokračuje její běh dále; tak je tomu např. u některých lhůt spojených se zánikem práva po dobu řízení před správním soudem, během kterého neběží a skončí až po pravomocném ukončení řízení před soudem. Výše uvedené je důsledkem úpravy správního soudnictví přijaté po 1. 1. 2003, v rámci které § 41 s. ř. s. nově stanovil, že po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní.

Lhůta pro zánik práva ve věcech cel byla do ustanovení § 41 s. ř. s. výslovně vložena až novelou s. ř. s. provedenou zákonem č. 303/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012, což ovšem pro projednávanou věc není nijak podstatné, neboť výše vyměřeného celního dluhu spočívá výhradně v částkách vyměřených na spotřební dani a dani z přidané hodnoty. Nehledě na to, že dle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06: *„je clo třeba považovat za veřejnoprávní dávku, která opatřuje příjmy státnímu rozpočtu, přičemž zároveň sleduje různé cíle, resp. zájmy, např. finanční nebo národohospodářské (viz Nováček, A.: Právo celní, in Slovník veřejného práva československého, svazek III., s. 493 a násl.). Jinými slovy, clo je formou daně, a to daně spotřební, nepřímé. Právo státu vybrat daň pak není právem věcným, nýbrž právem obligačním personálním. Jde o právo na berní pohledávku, která se od soukromé pohledávky liší co do právního důvodu, jímž je sám zákon“.*

Smyslem a účelem ustanovení § 41 s. ř. s. bylo reagovat na poznatky předchozí praxe v rámci správního soudnictví a nově stanovit stavení některých lhůt po dobu soudního řízení tak, aby se již nestávalo, že po zrušení správního rozhodnutí soudem nebude mít správní orgán dostatek časového prostoru pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, případně že již nebude mít časový prostor žádný, protože k uplynutí prekluzivní lhůty dojde ještě v průběhu samotného soudního řízení. Tento předpoklad ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k návrhu s. ř. s., v němž obsahově totožné ustanovení bylo zařazeno jako § 40 s tím, že: *„v mnohých případech docházelo k tomu, že soud sice zruší rozhodnutí správního orgánu, jehož vydání bylo omezeno lhůtou (například tresty za správní delikty, některá rozhodnutí ve věcech daňových, celních), nicméně se tak stane například jen z důvodů vážných procesních vad předchozího řízení. Současně však je zřejmé, že k deliktu došlo, nebo že důvody pro doměření daně nebo cla budou očividně dány. Mnohé lhůty pro to však hmotné právo správní a finanční stanoví tak krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů správnímu orgánu tu již není časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí. Jinak řečeno, možnost trest uložit nebo daň doměřit je prekludována. Protože tato situace se jeví z hlediska obecných principů spravedlnosti jako nepřijatelná, a navíc vede účastníky řízení k podávání účelových žalob, přičemž není v moci správních orgánů ovlivnit délku soudního řízení, stanoví osnova, že takové lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Správní orgán bude moci po zrušujícím rozhodnutí soudu v původním řízení pokračovat a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí (opět přezkoumání soudem podrobeného)*“; viz důvodová zpráva, zvláštní část, k § 39 - 40, sněmovní tisk č. 1080/0, 3. volební období 1998 – 2002, digitální repozitář, www.psp.cz).

Je tedy zřejmé, že účelem ustanovení § 41 s. ř. s. je pozastavení běhu příslušné lhůty pro případné další využití jejího zbytku, přičemž části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59.

Podle názoru městského soudu se ustanovení § 41 s. ř. s. aplikuje pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2003, neboť úprava počátku, běhu a uplynutí prekluzivní lhůty je úpravou hmotněprávní, a to včetně citovaného ustanovení soudního řádu správního. To znamená, že je třeba aplikovat právní úpravu vztahující se k době určující počátek běhu prekluzivní lhůty, avšak ta stavení lhůty během soudního řízení neobsahovala. Za situace, kdy stěžovatel vymezil vznik celního dluhu nejpozději datem 16. 10. 2002, tedy městský soud dospěl k závěru, že se ustanovení § 41 s. ř. s., jakožto ustanovení hmotněprávní, které samo o sobě nemá procesní charakter a ani se netýká soudního řízení správního, na běh prekluzivních lhůt v projednávané věci neaplikuje.

S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Ustanovení § 41 s. ř. s. se skutečně bezprostředně netýká řízení soudního, avšak nepochybně se dotýká např. řízení správního daňového, přestupkového, které pokračuje v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí napadeného žalobou. Nelze tedy obecně bez dalšího říci, že by předmětné ustanovení mělo výhradně hmotněprávní charakter.

Prekluze je nepochybně skutečností významnou z hlediska hmotného práva, což však samo o sobě neznamená, že ustanovení, podle kterého se prekluzivní lhůta z určitého přechodného důvodu staví, musí být nutně považováno za ustanovení hmotněprávní. Ustanovení § 41 s. ř. s. žádným způsobem nezasahuje do prekluzivní lhůty jako takové, jejíž časová dotace je dána zákonem (zde: 3 roky podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, 3 roky podle § 268 odst. 2 celního zákona účinného od 1. 7. 2002), stejně tak žádným způsobem neovlivňuje okolnosti určující počátek běhu prekluzivní lhůty (zde: vznik celního dluhu v okamžiku nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu podle § 240 celního zákona, ve znění do 30. 6. 2002, i celního zákona ve znění od 1. 7. 2002), ani případné okolnosti umožňující přerušení, resp. přetržení prekluzivní lhůty, na základě kterých tato lhůta běží znovu (provedení úkonu k vyměření nebo vymáhání daně podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, nebo provedení obdobného úkonu ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona účinného od 1. 7. 2002).

Ustanovení § 41 s. ř. s. resp. stavení prekluzivní lhůty po přechodnou dobu je proto třeba odlišit od všech shora uvedených příkladů (vznik celního dluhu, vymezení délky prekluzivní lhůty, provedení úkonu k vyměření nebo vymáhání), kdy se nepochybně jedná o úpravu, která se bezprostředně vztahuje k hmotněprávní stránce prekluze určující její obsah. Stavení prekluzivní lhůty však tuto obsahovou stránku nijak neovlivňuje, nemění; naopak představuje nástroj k jejímu zachování v identické podobě tak, jak na to přiléhavě poukázal stěžovatel ve své kasační stížnosti. Stavení prekluzivní lhůty tedy neznamená nic jiného než to, že lhůta neběží, stojí a pouze procesně posouvá uplynutí prekluzivní lhůty, a to při zachování její časové dotace i dalších výše zmíněných klíčových prvků prekluze v podobě určení jejího počátku či přetržení.

V případě § 41 s. ř. s. se proto nejedná o úpravu hmotněprávní, nýbrž procesní, což dokládá také to, že má především procesní dopady pro případná další řízení před správním orgánem, jak již bylo naznačeno výše. Ostatně to byl také hlavní smysl uvedeného ustanovení, které znamená – při použití metafory – „*klid v běhu*“ u některých lhůt, mezi

které nepochybně patří i lhůta pro vyměření celního dluhu. Jedná se totiž o lhůtu prekluzivní, jejímž uplynutím zaniká právo se lhůtou spojené. Probíhá-li ovšem před soudem řízení ve věci, s níž není spojen běh lhůt pro zánik práva, ale lhůt promlčecích, účinky § 41 s. ř. s. se neuplatní; k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 19/2011 - 64, a ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 30/2011 - 57.

Na základě výše uvedeného lze učinit dílčí závěr, dle kterého se ustanovení § 41 s. ř. s., jakožto ustanovení procesního charakteru, aplikuje i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti s. ř. s., tj. 1. 1. 2003. Od tohoto data tedy po dobu řízení před městským soudem a Nejvyšším správním soudem prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu neběžely.

Jinými slovy, prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu se v případě probíhajících soudních řízení stavěly ode dne účinnosti s. ř. s., tj. od 1. 1. 2003, což potvrzuje i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu; viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, a ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 77/2009 - 130.

Stavení přitom bylo nutno vztáhnout nejen k subjektivní tříleté prekluzivní lhůtě, ale i k objektivní, absolutní prekluzivní lhůtě desetileté (§ 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, § 268 odst. 3 celního zákona účinného od 1. 7. 2002), jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90, dle kterého nelze zapomínat na ustanovení § 41 s. ř. s.: „*...podle něhož po dobu před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Toto ustanovení se přitom vztahuje jak na běh lhůt subjektivních, tak na běh lhůt objektivních. Žalovaný má pravdu v tom, že desetiletá lhůta počítaná od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání, by uběhla dne 31. 12. 2003. Ve věci však bylo dne 25. 4. 2001 zahájeno řízení před Krajským soudem v Plzni a okamžikem účinnosti soudního řádu správního, tj. 1. 1. 2003, se zastavila zákonná lhůta k vyměření daně, a to jak tříletá subjektivní běžící od 31. 12. 2001 (tj. od konce toho roku, v němž žalovaný dne 26. 2. 2001 zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), tak desetiletá objektivní běžící od 31. 12. 1993*“. Obdobně též např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publikovaného pod č. 2055/2010 Sb. NSS, bylo konstatováno, že § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (č. 337/1992 Sb.): „*...nepřipouští možnost, že tato lhůta, která je vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu) a kterou není možné přerušit jakýmkoliv úkonem správce daně (jinou otázkou je možnost stavení jejího běhu podle § 41 s. ř. s.), mohla být modifikována či ponechána stranou na základě jiného ustanovení...*“.

Z uvedeného je zřejmé, že zatímní závěry jsou zcela v souladu s tím, jak bylo judikaturou zdejšího soudu historicky vykládáno ustanovení § 41 s. ř. s. upravující stavení vybraných prekluzivních lhůt – ve věcech přestupků, kárných, disciplinárních či jiných správních deliktů, ve věcech daní, poplatků, odvodů.

Ve vztahu k daňovým povinnostem však byla tato právní úprava komplexně nahrazena k 1. 1. 2011, tj. k účinnosti daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb., dále jen „daňový řád“), kterým byl zrušen zákon o správě daní a poplatků a který v § 148 odst. 4

písm. a) stanoví, že: „*lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem*“. Maximální délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně je přitom stanovena v § 148 odst. 5, dle kterého: „*lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*“, tj. ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

V současnosti je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila. Zatímco podle ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, jinými slovy dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně; podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět či přerušovat. Tento závěr je i v souladu se záměrem zákonodárce (*ratio legis*), který v důvodové zprávě k návrhu daňového řádu konstatoval, že je zde stanovena: „*maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat a tedy stanovit daň*“; viz důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období 2006 – 2010, digitální repozitář, www.psp.cz. Taktéž odborná literatura v tomto ohledu shodně směřuje k závěru, dle kterého je desetiletá lhůta pro stanovení daně nyní lhůtou konečnou, kterou řízení před soudy žádným způsobem nestaví tak, jak tomu bylo doposud; k tomu srov. např. Lichnovský, O. Ondrýsek, R a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 277; Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., Praha: Leges, 2011, s 517, či Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 880.

Daňovým řádem stanovená desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, avšak s určitou výhradou pro případy, kdy bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu (§ 148 odst. 6 daňového řádu); stanovit daň bez ohledu na uplynutí desetileté lhůty lze rovněž tehdy, podá-li již po uplynutí lhůty pro stanovení daně daňový subjekt řádné daňové přiznání a současně daň uhradí za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7 daňového řádu). S výjimkou uvedeného proto platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 daňového řádu.

Tento rozpor mezi současnou právní úpravou a právní úpravou v § 41 s. ř. s., u které judikatura naopak dovodila, že se desetiletá prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení staví, lze ve smyslu zásady *lex posteriori derogat priori* překonat, neboť v souladu s uvedenou zásadou platí, že pozdější právní předpis mlčky ruší právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace povedené daňovým řádem, konkrétně § 148. Za nepřímou novelu lze totiž pokládat

takovou právní normu, která v podobě pozdější úpravy (lex posteriori) rozšiřuje nebo zužuje věcnou, osobní nebo časovou působnost právní normy obsažené v jiném právním předpise, který se pozdějším právním předpisem přímo nemění. Nejedná se sice o vhodný nástroj pro úpravu právních vztahů, neboť nepřináší do těchto vztahů žádnou právní jistotu, nicméně jak již judikoval i Nejvyšší správní soud, tzv. nepřímá novelizace je přípustná a obecně vyplývá právě ze zásady *lex posterior derogat priori*; viz rozsudek ze dne 27. 1. 2005, č. j. 6 Ads 31/2004 - 35.

K uvedenému lze tedy shrnout, že se jedná o případ implicitního zrušení právní normy, který je umožněn existencí zmíněného derogačního pravidla, resp. zásady, která se v dané situaci obsahové kolize právní normy nové a dřívější uplatní a umožní aplikaci § 148 daňového řádu. Avšak vzhledem k tomu, že dle § 148 odst. 5 daňového řádu se již desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně nestaví a nezahrnuje v sobě tedy výše uvedený „*klid v běhu*“, jedná se jednoznačně o ustanovení hmotněprávní, neboť uplynutí objektivní lhůty má za následek prekluzi práva vyměřit daň. Z uvedeného je tedy zřejmé, že citované ustanovení nemůže dopadat na adresáty zpětně. Tento postup by byl v příkrém rozporu se zásadou zákazu zpětných účinků nové právní úpravy (zákaz retroaktivity), jež je zdůvodňována požadavkem právní jistoty a s ní souvisící ochranou legitimního očekávání; k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, publikovaný pod č. 30, sv. 3, s. 227 Sb. n. u. US, v němž byla zdůrazněna nepřípustnost zpětné účinnosti (retroaktivity), jakož i retroaktivního výkladu právních norem, právě s odkazem na právní jistotu.

To znamená, že ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak.

V přechodných ustanoveních právních předpisů se upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv v dobré víře nabytých na základě předchozí právní úpravy. To je třeba respektovat a to tím spíše, že rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z hlediska ústavního věcí nahodilou a věcí libovůle. Je věcí zvažování v kolizi stojících ústavních principů, neboť každé zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo a při posouzení konkrétního legislativního řešení intertemporality tu sehrává svoji roli i míra odlišnosti staré a nové právní úpravy; srov. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb.

Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zní následovně: „*Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu*

lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona".

Uvedené přechodné ustanovení je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.

V daném případě se odlišnost staré a nové právní úpravy vztahuje k otázce stavení maximální, desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Je tedy nutno zodpovědět, zda se běh prekluzivní lhůty, započaté před účinnosti daňového řádu, bude posuzovat podle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se běh této lhůty bude posuzovat podle dosavadních předpisů. Při hledání odpovědi na uvedenou otázku nemohl kasační soud odhlédnout od své povinnosti interpretovat právo ústavně konformním způsobem. Ústavní soud totiž opakovaně deklaroval, že za situace, kdy právní předpis umožňuje různé interpretace norem jednoduchého práva, je povinností všech státních orgánů provést jejich interpretaci ústavně konformním způsobem (např. nález ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, publikovaný pod č. 38/1999 Sb., ze dne 31. 3. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 15/98, publikovaný pod č. 83/1999 Sb., ze dne 16. 6. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 4/99, publikovaný pod č. 192/1999 Sb., či ze dne 27. 10. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 10/99, publikovaný pod č. 220/1999 Sb.). Ústavně konformní výklad přichází ovšem v úvahu jen tam, kde určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, přičemž jedna je v souladu s ústavními normami a jiné jsou s nimi v rozporu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 5/96, publikovaný pod č. 286/1996 Sb.).

Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tedy primárně spojeno se zánikem práva státu vyměřit daň. Z tohoto úhlu pohledu by se tedy výklad, dle kterého se s účinnosti daňového řádu již objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně nestaví, jevil jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Na druhé straně je však nutno vzít v úvahu i to, že právo státu vyměřit daň zahrnuje jak právo na vyměření kladné daňové povinnosti, tj. daně, kterou je povinen hradit daňový subjekt ve prospěch státu, tak právo na vyměření vratitelného přeplatku. Zjednodušeně lze říci, že v prekluzivní lhůtě zaniká nejen právo státu vyměřit daň, ale i právo daňového subjektu na vyměření nižší daňové povinnosti či právo daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Předmětem soudního sporu nemusí být pouze výše daně, kterou je daňový subjekt povinen hradit státu, ale naopak i výše daně, kterou je stát povinen vrátit daňovému subjektu (např. při sporu o nižší daňovou povinnost deklarovanou v dodatečném daňovém přiznání či při sporu o výši nadměrného odpočtu nebo přeplatku). Do účinnosti nového daňového řádu tak mohly daňové subjekty spoléhat na to, že po vyřešení sporu správním soudem v jejich prospěch, se po skončení soudního řízení prekluzivní lhůta pro vyměření daně opět rozběhla a zbýval tak předem jasně daný časový prostor, ve kterém byly správní orgány povinny promítnout závazné závěry soudu do svých rozhodnutí. Před účinnosti daňového řádu

nemělo subjektivní rozhodnutí daňového subjektu zahájit soudní řízení na běh prekluzivní lhůty žádný vliv a nemohlo tedy v tomto smyslu žádným způsobem změnit jejich postavení. Výklad, který zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv, by zpětně změnil i postavení daňových subjektů. Ty však zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv. Výklad, který zpětně neguje dosavadní „*klid v běhu*“ prekluzivní lhůty je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřijatelný.

Z uvedených důvodů je nutno vyložit přechodné ustanovení tak, že v souladu s větou třetí shora citovaného přechodného ustanovení se účinky soudního řízení zahájeného před účinnosti daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4, větou třetí, daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volním chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).

Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu.

Maximální, desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. Proto je potřeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty staven a to po dobu soudních řízení vedených u městského soudu a u Nejvyššího správního soudu.

Městský soud tedy pochybil, pokud dobu, po kterou předmětná soudní řízení probíhala, žádným způsobem při počítání prekluzivní lhůty nezohlednil. Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů shledal kasační stížnost částečně důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Pro potřeby dalšího řízení před městským soudem považuje Nejvyšší správní soud za nutné poznamenat, že i při zohlednění výše uvedeného závěru je zřejmé, že u celních dluhů vzniklých v rozmezí let 1997 a 1998 k uplynutí prekluzivní lhůty již došlo. Lhůta totiž počala běžet nejpozději dne 31. 12. 1998 a skončila dne 31. 12. 2001, tj. ještě předtím než byla dne 23. 7. 2002 zahájena daňová kontrola, jinými slovy zahájení kontroly nemohlo běh prekluzivních lhůt u celních dluhů vymezených v rozmezí let 1997 a 1998 žádným způsobem ovlivnit. Uvedené období let 1997 a 1998 je přitom obsaženo ve všech žalobou napadených rozhodnutích stěžovatele. Výčet, který v tomto ohledu provedl městský soud a který je uveden v části II. tohoto odůvodnění, je proto nutno poopravit, neboť neodpovídá výrokovým částem jednotlivých rozhodnutí, jak poukázal stěžovatel v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud ověřil z předložené spisové dokumentace, že stěžovatel vymezil vznik celního dluhu v každém jednotlivém rozhodnutí takto:

1. rozhodnutí č. j. 71-27/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 43/2003,

od 14. 5. 1997 do 31. 12. 2000
2. rozhodnutí č. j. 71-28/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 44/2003, od 14. 5. 1997 do 23. 7. 2002
3. rozhodnutí č. j. 71-29/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 45/2003, od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002
4. rozhodnutí č. j. 71-30/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 46/2003, od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002
5. rozhodnutí č. j. 71-31/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 47/2003, od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002
6. rozhodnutí č. j. 71-32/2009-170100-21, kterým byl změněn výměr č. 48/2003, od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002.

Srovnáním tohoto výčtu s výčtem učiněným městským soudem vyplývá, že v případě rozhodnutí ad 3. až ad 6. městský soud vycházel z nesprávného rozmezí vzniku celního dluhu a že v případě všech rozhodnutí je ve výrokové části obsaženo i období let 1997 a 1998, které je nepochybně prekludováno.

V případě celních dluhů vzniklých v rozmezí období let 1999 a následujících (mimo celní dluhy, jejichž vznik spadá do období od 23. 7. 2002) mohlo dojít v důsledku zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2002 k přetržení běhu základní tříleté prekluzivní lhůty a k běhu lhůty nové, která počala běžet dne 31. 12. 2002 a jejíž konec by připadl na 31. 12. 2005. To však pouze za předpokladu, že kontrola splňuje charakter kvalifikovaného úkonu, který je způsobilý prekluzivní lhůtu přerušit (dále jen kvalifikovaný úkon). Tato otázka je předmětem žalobní námitky, kterou se městský soud zatím nezabýval, neboť vzhledem k jeho právním závěrům bylo tuto otázku nadbytečné řešit. U těch celních dluhů, u kterých zahájení daňové kontroly běh tříleté prekluzivní lhůty neovlivnilo, resp. ovlivnit nemohlo (celní dluhy vzniklé v období od 23. 7. 2002), připadl poslední den prekluzivní lhůty nejpozději na 16. 10. 2005, za předpokladu, že v průběhu základní tříleté lhůty nebyl učiněn příslušným orgánem žádný kvalifikovaný úkon (např. rozšíření kontroly i na další relevantní období či jiný kvalifikovaný úkon). Za uvedených předpokladů byl běh lhůty staven soudními řízeními vedenými u městského soudu, a to ode dne 14. 5. 2004, kdy byly podány žaloby proti předchozím rozhodnutím stěžovatele, do dne, kdy byly stěžovateli, resp. jeho zástupci v tomto soudním řízení (JUDr. Alanu Korbelovi) doručeny jednotlivé zrušující rozsudky městského soudu pod sp. zn. 11 Ca 121/2004, 11 Ca 122/2004, 7 Ca 85/2004, 6 Ca 113/2004, 10 Ca 95/2004, 8 Ca 108/2004.

Stěžovatel proti uvedeným zrušujícím rozsudkům nepodal kasační stížnost, a proto je nutno konec prekluzivní lhůty u každého z vymezených celních dluhů nastavit pouze po dobu soudního řízení před městským soudem (srovnej také rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 - 171). Tím dojde k posunu konce prekluzivní lhůty, jejíž konec původně připadl na 31. 12. 2005, případně na 16. 10. 2005 či jiný den (viz výše), přičemž žaloby proti nově vydaným rozhodnutím stěžovatele byly podány u městského soudu shodně až dne 3. 7. 2009.

V tomto ohledu tedy bude pro posouzení případné prekluze pro období let 1999 a následující rozhodné jednak (i) posouzení daňové kontroly zahájené dne 23. 7. 2002 a její zákonnosti, proti níž žalobce brojil v podaných žalobách a jednak (ii) posouzení běhu

prekluzivních lhůt u celních dluhů vzniklých po zahájení kontroly a (iii) případného dalšího přerušení prekluzivních lhůt. Dospěje-li městský soud k závěru, že kontrola zahájená dne 23. 7. 2003 byla způsobilá přerušit běh dosavadních prekluzivních lhůt, bude pro posouzení prekluze u celních dluhů vymezených v období let 1999 až 2002 zásadní, zda stěžovatel před koncem tříleté prekluzivní lhůty nastavené o dobu, kdy probíhalo soudní řízení, učinil vůči žalobci úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové. Pouze tehdy by totiž byla prekluzivní lhůta zachována a do jejího běhu by bylo možné nepočítat dobu, pro kterou byla vedena další v pořadí druhá řízení před městským soudem, jakož i nyní vedené řízení před Nejvyšším správním soudem. O tuto dobu by pak bylo nutno prodloužit prekluzivní lhůtu u každého z celních dluhů vyměřených v rozmezí let 1999 až 2002. Výše uvedené skutečnosti budou předmětem posouzení městského soudu v dalším řízení, jehož výsledek ze strany zdejšího soudu nelze předjímat. Pokud by Nejvyšší správní soud sám posuzoval zákonnost provedené kontroly, jakož i jednotlivé úkony stěžovatele, z hlediska jejich způsobilosti přerušit běh prekluzivní lhůty, odebral by tímto postupem žalobci jednu z přezkumných instancí a překročil tak meze soudního přezkumu předchozího rozhodnutí městského soudu. Nejvyšší správní soud nemůže vlastními úvahami nahrazovat úvahy, ke kterým byl primárně povinen městský soud.

Nejvyšší správní soud proto přistoupil ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení městskému soudu s tím, že pokud jde o celní dluhy vymezené v rozhodnutích stěžovatele v období let 1999 až 2002, zůstává otázka prekluze otevřena a závisí na posouzení projednávané věci v intencích shora uvedeného, tedy na tom, zda daňová kontrola, zahájená 23. 7. 2002, byla způsobilá přerušit běh prekluzivní lhůty u celních dluhů vymezených stěžovatelem v rozmezí let 1999 až 22. 7. 2002 a posunout tak konec prekluzivní lhůty na 31. 12. 2005. Dále pak bude městský soud zkoumat, zda prekluzivní lhůta u celních dluhů vymezených v období 23. 7. 2002 až 16. 10. 2002 byla kvalifikovaným úkonem přerušena či zda poslední den prekluzivní lhůty u takto vymezených celních dluhů připadl skutečně na 16. 10. 2005. Za předpokladu, že městský soud dospěje k závěru, že všechny tyto lhůty běžely až do zahájení soudního řízení, bude nutné zodpovědět poslední otázku a to zda stěžovatel před koncem tříleté prekluzivní lhůty nastavené o dobu, kdy probíhalo soudní řízení před městským soudem, tj. v rámci odvolacího řízení po vydání zrušujících rozsudků městským soudem, učinil vůči žalobci úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové.

Pro posouzení toho, zda k naznačenému přerušení běhu prekluzivní lhůty skutečně došlo, je nutno vyjít primárně z právní úpravy platné pro posuzované období, podle které platí, že:

- Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven (§ 4 odst. 3 zákona o soustavě daní), resp.
- byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena (§ 268 odst. 3 celního zákona, ve znění od 1. 7. 2002).

Použití příslušné právní úpravy je závislé od okamžiku vzniku celního dluhu určeného v jednotlivých rozhodnutích stěžovatele, nicméně v případě zákona o soustavě daní i celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002 je zřejmé, že přerušení prekluzivní lhůty mohl způsobit úkon směřující k vyměření daně a že o tomto úkonu musel být daňový subjekt zpraven. Zejména z druhé zákonné podmínky je tedy zjevné, že se musí jednat o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. K takovému úkonu je přitom podle ustálené judikatury oprávněn správce daně I. stupně, ale též odvolací orgán, který je při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce I. stupně. Jsou-li tedy určité úkony provedené správcem daně I. stupně způsobilé založit běh nové lhůty, je třeba jim tuto způsobilost přiznat i v řízení odvolacím, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaném pod č. 2026/2010 Sb. NSS, jehož závěry učiněné ve vztahu k § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze analogicky aplikovat i pro nyní posuzovanou věc.

To znamená, že takový úkon byl oprávněn provést též stěžovatel jakožto odvolací orgán, kterému byly jeho původní rozhodnutí městským soudem zrušeny a věc vrácena k dalšímu řízení. Dle spisového materiálu je zřejmé, že v odvolacím řízení učinil stěžovatel celou řadu úkonů, přičemž pro to, aby se mohlo jednat o úkon kvalifikovaný znamenající přerušení prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové, se muselo jednat jednak o úkon vůči daňovému subjektu – žalobci – a jednak o úkon: (i) učiněný před uplynutím konce prekluzivní lhůty, (ii) vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, (iii) směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, (iv) který je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a (v.) jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost; k tomu srov. zejm. zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pod č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS.

VII. Závěr

Na základě všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost částečně důvodnou, neboť městský soud pochybil, pokud v daném případě neaplikoval ustanovení § 41 s. ř. s. a konstatoval uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu vzniklého v období 1997 až 2002.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je podle § 110 odst. 4 s. ř. s. městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku a podle kterého v případě celního dluhu vzniklého v období 1997 a 1998 k uplynutí prekluzivní lhůty nepochybně došlo, avšak v případě ostatních období, tj. 1999 až 2002, nelze vyloučit zachování prekluzivní lhůty v důsledku učinění úkonu přerušujícího běh této lhůty a zakládajícího běh lhůty nové.

O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 31. května 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu