

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Z. M.**, zast. Mgr. Luďkem Růžičkou, advokátem se sídlem Havlišova 15, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, dříve: Celní ředitelství Brno, se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 12. 11. 2010, č. j. 5450-14/2010-010100-21, 5450-15/2010-010100-21, 5450-16/2010-010100-21, 5450-17/2010-010100-21, 5450-18/2010-010100-21, 5450-19/2010-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2012, č. j. 30 Af 7/2011 - 78,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku **se odmítá.**

II. Kasační stížnost proti výrokům II. a III. napadeného rozsudku **se zamítá.**

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, jehož výrokem I. bylo vysloveno, že věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 7/2011, 30 Af 8/2011, 30 Af 9/2011, 30 Af 10/2011, 30 Af 11/2011 a 30 Af 12/2011 se spojují ke společnému řízení a budou nadále vedeny pod sp. zn. 30 Af 7/2011. Výrokem II. napadeného rozsudku krajského soudu byly zamítnuty stěžovatelovy žaloby proti výše specifikovaným rozhodnutím Celního ředitelství Brno. Těmito rozhodnutími byla

opakovaně zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům vydaným Celním úřadem Břeclav dne 20. 12. 2006, č. W0211055003009/4, č. j. 6023-10/06-0211-021, č. W0211055003010/4, č. j. 6023-11/06-0211-021, č. W0211055002984/4, č. j. 6023-12/06-0211-021, č. W0211055003022/4, č. j. 6023-13/06-0211-021, č. W0211055003034/4, č. j. 6023-14/06-0211-021, č. W0211055002996/4, č. j. 6023-15/06-0211-021. Uvedenými platebními výměry celní úřad stěžovateli vyměřil z dovezeného zboží (benzín automobilový 95 Eurosuper) dovozní clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Dle správce daně vznikl celní dluh v okamžiku, kdy dovezené zboží bylo odňato celnímu dohledu, a stěžovatel se tohoto jednání zúčastnil. Mělo se tak stát na pracovišti stěžovatele – volný oběh – v době od 19:07 do 22:07 dne 28. 12. 2003, kdy se zde pohyboval stěžovatel prokazatelně sám a indosoval nebo umožnil indosovat kontrolní listy jemu přiděleným úředním razítkem. Správce daně vyjádřil přesvědčení, že si stěžovatel byl vědom nebo měl být vědom z titulu funkce referenta obchodního zboží na celním úřadě, že předmětné zboží je odnímáno celnímu dohledu. Takto se stal společným a nerozdílným dlužníkem, ve smyslu § 240 odst. 3 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, účinného do 31. 12. 2003 (dále jen „celní zákon“).

Krajský soud rozhodoval ve věci již podruhé. Odvolání proti shora vypočteným platebním výměrům totiž Celní ředitelství Brno nejprve zamítlo rozhodnutími ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1874-02/07-010100-21, č. j. 2032-02/07-010100-21, č. j. 2033-02/07-010100-21, č. j. 2034-02/07-010100-21, č. j. 2035-02/07-010100-21, č. j. 2036-02/07-010100-21. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007 - 43, byla naposled uvedená rozhodnutí Celního ředitelství Brno zrušena pro vady řízení a věc byla vrácena tomuto orgánu k dalšímu řízení. Dle krajského soudu nebylo v rozhodnutích přezkoumatelným způsobem zdůvodněno, proč byly jako účelové hodnoceny žalobcem navrhované důkazy (konkrétně rozhodnutí ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2004/3405/4, a protokol ze dne 18. 12. 2006, č. j. 6023-09/09-2011-021). Současně soud shledal nesprávným právní závěr Celního ředitelství Brno ohledně prekluze práva k vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

V dalším řízení Celní ředitelství Brno opakovaně stěžovatelova odvolání zamítlo. Žaloby proti nim podané byly zamítnuty rozsudkem, který je nyní napaden kasační stížností. V tomto rozsudku soud vyšel z toho, že sice před orgány celní správy nebylo aplikováno správné ustanovení celního zákona týkající se prekluze práva clo vyměřit, nicméně rozhodující je, že k prekluzi doposud nedošlo. Skutkový stav byl dle krajského soudu objasněn nejen před orgány celní správy, ale také při dokazování před trestními soudy. Stěžovatel byl totiž odsouzen rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, sp. zn. 39 T 10/2005, přičemž tento rozsudek byl rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci částečně zrušen a stěžovatel byl odvolacím soudem uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 trestního zákona, zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 odst. 1, písm. a), odst. 2 písm. a), c) trestního zákona a byl odsouzen podle § 148 odst. 4 trestního zákona k trestu odnětí svobody v trvání deseti let. Usnesením Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. 6 Tdo 690/2010, bylo dovolání stěžovatele dle § 265i odst. 1 písm. e) trestního řádu odmítnuto. Usnesením Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2011, sp. zn. II. ÚS 1112/11, byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná také ústavní stížnost stěžovatele.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Krom toho stěžovatel poukazuje i na nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu a zmatečnost řízení pro nesprávné obsazení soudu.

Stěžovatel brojí předně proti výroku, jímž krajský soud rozhodl o spojení věcí ke společnému řízení. V tomto ohledu považuje stěžovatel rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť krajský soud neuvedl jediný důvod, proč věci spojil. Navíc spojit věci lze jedině usnesením předsedy senátu, nikoliv senátním rozsudkem (viz § 39 s. ř. s.); soud tedy rozhodl v nesprávné procesní formě a byl nesprávně obsazen. Uvedený postup (spojení věcí) také zasahuje do stěžovatelova práva na spravedlivý proces (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 2404/2010). Pokud přesto soud věci spojil ke společnému řízení, měl alespoň s jednou výjimkou vrátit všechny zaplacené soudní poplatky.

Dále stěžovatel brojí proti výroku, jímž byly žaloby zamítnuty. Nesprávná je dle něj již formulace výroku, dle něhož se žaloba zamítá. Stěžovatel nepodal jen jedinou žalobu, nýbrž podal žalob šest proti šesti rozhodnutím Celního ředitelství Brno. Jednotné číslo („žaloba"), které se objevuje ve výroku, tedy není případné.

Stěžovatel poukazuje také na to, že se žalovaný (a později ani krajský soud – bod 35 jeho rozsudku) nezabývali námitkami, že byla správními orgány porušena stěžovatelem citovaná ustanovení Ústavy a Listiny základních práv a svobod. Pokud by měl krajský soud za to, že některá žalobní námitka nebyla dostatečně určitě formulována, měl stěžovatele vyzvat k jejímu upřesnění či konkretizaci a nikoliv se jí nezabývat.

Podle stěžovatele žalobou napadená rozhodnutí nerespektují závazný právní názor obsažený v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu stran prekluze práva vyměřit clo, přičemž nynější rozsudek krajského soudu tuto skutečnost přiznává (bod 28). Krajský soud však nesprávně dospěl k závěru, že v daném případě tato chyba sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost, neboť není rozhodující skutečnost, že správní orgán počítal prekluzi dle nesprávného ustanovení zákona; rozhodující skutečností je, že k prekluzi nedošlo. S takovým výkladem se ovšem stěžovatel nemůže ztotožnit. Napadený rozsudek zde popírá zásadu vázanosti správního orgánu předchozím zrušujícím rozsudkem krajského soudu a navíc stěžovateli odpírá jednu instanci (viz nález Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/1999).

Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je podle stěžovatelova názoru také závěr krajského soudu, dle něhož právo vyměřit clo nezaniklo. Soud totiž neuvedl, jak dlouhá je prekluzivní lhůta a ani blíže neozřejmil její výpočet. V napadeném rozsudku chybí také

odůvodnění vztahující se k žalobní námitce, kde stěžovatel poukazoval na to, že správní orgány nereflektovaly zásadu *in dubio mitius*. Absence odůvodnění soudu je zřejmá také ve vztahu k žalobní námitce, že Celní ředitelství Brno se nezabývalo některými námitkami uvedenými v odvolání (porušení Ústavy, Listiny základních práv a svobod a některých ustanovení zákona o správě daní a poplatků). V neposlední řadě dle stěžovatele krajský soud odůvodnil, proč neprovedl veškeré stěžovatelem navrhované důkazy k doplnění skutkových zjištění. Nešlo přitom jen o důkazy, které byly provedeny již v daňovém řízení (např. výpověď svědka Z. či protokol ze dne 3. 2. 2004, č. j. 24/04-0134-34-2).

Stěžovatel také poukazuje na nesprávné právní posouzení věci samé. Lhůta k vyměření celního dluhu již totiž zanikla. Rozhodnutí o vyměření dluhu byla Celním ředitelstvím Brno jako odvolacím orgánem vydána až dne 12. 11. 2010, celní dluh vzniknul ke dni 28. 12. 2003. Podle stěžovatele není prekluzivní lhůta nikde v celním zákoně stanovena, avšak nelze jistě připustit, aby lhůta proto byla považována za bezbřehou (viz závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009). Podpůrně by měla být aplikována prekluzivní lhůta v jiném daňovém zákoně.

Dle stěžovatelova názoru se krajský soud mýlí i v tom, že rozhodnutí Celního ředitelství Brno nejsou nepřezkoumatelná. Přímo z výroku rozhodnutí totiž musí vyplývat to, podle jakých ustanovení zákona bylo rozhodnuto, nestačí, aby příslušná ustanovení plynula až z odůvodnění rozhodnutí. Z rozhodnutí pak ani neplyne, v jakém znění byla uvedená ustanovení aplikována. Krajský soud také pochybil, pokud se opřel o judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. III. ÚS 702/2001 a II. ÚS 702/2001). A konečně stěžovatel napadenému rozsudku vytýká také právní posouzení skutečnosti, zda stěžovatel je solidárním dlužníkem. Dle stěžovatele nelze souhlasit s tím, že je zcela v dispozici správce daně uvážit, po kterém ze solidárních dlužníků bude dluh požadovat. V dalším stěžovatel odkazuje na obsah svých žalob, neboť považuje za nehospodárné, aby opětovně přepisoval do kasační stížnosti výtky již vyřčené v žalobě.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně zrušil i rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku, který se plně vypořádal se všemi žalobními body. Poukazuje na svá předchozí vyjádření a na argumentaci obsaženou v napadených rozhodnutích. K námitkám kasační stížnosti, které směřují proti procesnímu postupu soudu, se zdržuje vyjádření.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem. Pokud jde o žalovaného, do 31. 12. 2012 jím bylo Celní ředitelství Brno. S účinností zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (1. 1. 2013), byla celní ředitelství zrušena. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stává Generální ředitelství cel, které bude v celní správě jediným orgánem,

který bude rozhodovat o řádných opravných prostředcích. Proto jako s žalovaným po uvedeném datu zdejší soud jednal s Generálním ředitelstvím cel (viz též § 69 s. ř. s. ve spojení s § 105 odst. 1 s. ř. s.).

Pokud jde o přípustnost kasační stížnosti (§ 104 s. ř. s.), vyšel zdejší soud z toho, že stěžovatel výslovně napadá všechny tři výroky rozsudku krajského soudu. Výrokem I. přitom krajský soud spojil věci vedené dříve pod šesti spisovými značkami ke společnému řízení, vedenému pod sp. zn. 30 Af 7/2011. Podle § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení. Touto formulací je nepochybně míněno i spojení věcí ke společnému projednání (shodně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003 - 46, www.nssoud.cz). Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud odmítne návrh (zde kasační stížnost - § 120 s. ř. s.), je-li podle s. ř. s. nepřípustný. Soud proto rozhodl o odmítnutí této části kasační stížnosti pro její nepřípustnost.

Nejvyšší správní soud se dále z hlediska přípustnosti kasační stížnosti zabýval otázkou, zda odkaz na námitky uplatněné v předchozích žalobách (viz č. l. 39 spisu NSS) lze považovat za přípustné kasační body. Je třeba vycházet z ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s., podle něhož kasační stížnost musí kromě dalších náležitostí obsahovat i důvody, z jakých rozhodnutí, proti němuž směřuje, napadá. Důvody pak musí odpovídat důvodům předpokládaným v § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud je jimi v kasačním řízení vázán (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). To předpokládá dostatečnou konkretizaci kasačních bodů. Prostý odkaz na dříve podané žaloby (byť i s poukazem na jejich konkrétní články X a XI) není možno považovat za konkretizovaný kasační bod. Podanou kasační stížností stěžovatel napadá jiné rozhodnutí než v žalobách, na jejichž obsah odkázal. Nemůže být úkolem Nejvyššího správního soudu určovat, do jaké míry lze jednotlivé žalobní body „použít“ i pro účely kasační stížnosti. To měl učinit stěžovatel v kasační stížnosti sám. Kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu námitek odkazujících na námitky uplatněné stěžovatelem v žalobách. K tomu přiměřeně srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 127/2008 - 127, www.nssoud.cz.

Ve zbytku je kasační stížnost přípustná (akcesorický výrok III. o nákladech řízení je v rozsudku nesprávně označen římskou číslicí II. – tedy shodně jako věcný výrok; jde však o zjevnou nesprávnost bez vlivu na zákonnost rozhodnutí). Dále však je výrokem II. míněn pouze výrok věcný o zamítnutí žaloby. Důvodnost kasační stížnosti zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Předně nelze se stěžovatelem souhlasit, že (dle stěžovatele nezákonné) rozhodnutí o spojení věcí má vliv také na zákonnost výroku o zamítnutí žalob. V tomto ohledu stěžovatel nic konkrétního neuvádí, pouze paušálně tvrdí, že každé nesprávné spojení věcí má automaticky za následek nezákonnost rozhodnutí v meritu věci. Tak tomu ovšem není. I případná nevhodnost spojení různých žalob podle § 39 odst. 1 s. ř. s. ještě bez dalšího neznamená, že v daném případě takové spojení věcí krajským soudem samo o sobě založí oprávněnost námitek svědčících kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, www.nssoud.cz).

Zde lze uvést, že procesní forma rozhodnutí o spojení věcí (jeden z výroků rozsudku) a skutečnost, že bylo rozhodnuto v senátu, nemohou ze své podstaty způsobit vadu výroku II. napadeného rozsudku. Krom toho platí, že bylo-li rozhodnuto senátem místo samosoudcem, samo o sobě to není důvodem pro zrušení rozhodnutí soudu prvého stupně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Azs 5/2003 - 32, www.nssoud.cz). Obdobné platí i pro absenci odůvodnění ve vztahu k rozhodnutí o spojení věcí. Nad tento rámec lze upozornit na § 55 odst. 4 s. ř. s., dle něhož usnesení, jímž se řízení nekončí a jímž se nikomu neukládá povinnost, nemusí obsahovat odůvodnění. Samo spojení věcí žádnou povinnost neukládá a prostou skutečností, že se věci spojují, nedochází ani ke skončení řízení. Absence odůvodnění je v takovém případě v souladu s citovaným ustanovením. Podobně nelze stěžovateli přisvědčit ani tam, kde argumentuje usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 2404/2010. Závěry, které dovozuje stěžovatel, z tohoto usnesení nevyplývají; naopak jde o usnesení, kterým byla ústavní stížnost stěžovatele odmítnuta jako zjevně neopodstatněná.

Dále zdejší soud posuzoval napadený rozsudek z hlediska namítané vady spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti, přičemž dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nelze považovat napadené rozhodnutí jen z toho důvodu, že krajský soud ve výroku, jímž žaloby zamítl, použil výraz „žaloba“ v jednotném čísle. Ve skutečnosti bylo podáno celkem šest žalob proti šesti rozhodnutím, a proto měl krajský soud formulovat ve výroku výraz „žaloby“ v množném čísle. Z napadeného rozhodnutí je ale bez pochyb zřejmé, že bylo rozhodnuto o celém předmětu řízení a o všech žalobách. Výrok I. totiž vypočítává všech šest věcí, které se spojují, a následně výrok II. obsahuje i všech šest rozhodnutí, proti nimž se žaloby zamítají. Není tedy sporu, že bylo rozhodnuto o všech šesti žalobách, přestože výrok II. rozhodnutí obsahuje jednotné číslo. Jde pouze o zjevnou nesprávnost, která nemá vliv na zákonnost rozhodnutí.

Nelze stěžovateli přisvědčit ani tam, kde uvádí, že označil-li krajský soud některé žalobní námitky za nekonkrétní, měl vydat výzvu k jejich upřesnění. Žalobce v čl. XI žalob uvádí, že žalobami napadená rozhodnutí jsou mj. v rozporu s čl. 4 odst. 1, čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy. Tato ustanovení přitom stanovují obecné rámce pro výkon státní (veřejné) moci, garantují právo vlastnické a stanoví princip, že daně a poplatky mohou být ukládány jedině na základě zákona. Nejde ovšem o samostatný žalobní bod, ale pouze o výčet ustanovení právních předpisů, která byla dle stěžovatele porušena (k vymezení žalobních bodů viz zejm. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Ke konkretizaci tohoto žalobního bodu tedy stěžovatel nemusel být krajským soudem vyzván, neboť konkrétní skutkové okolnosti stěžovatel dostatečně rozvedl v jiných pasážích žalob. Krajský soud v odstavci 36 rozsudku sice na jednu stranu chybně podotýká, že se nezabýval nekonkretizovanými námitkami na porušení Ústavy a Listiny základních práv a svobod, avšak ihned v následující větě již zcela správně uvádí, že se dostatečným způsobem vypořádal s ostatními námitkami žalob, ve kterých žalobce na porušení ústavních práv poukazuje. Dílčí nepřesnost krajského soudu, který uvedl, že jde o nekonkrétní námitky, ačkoliv jde ve skutečnosti jen o souhrn ustanovení právních

předpisů s vazbou na jiné žalobní body (byť formulovaný v samostatném článku žalob), nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Rozhodující totiž není, zda soud deklaroval ochotu se s těmito námitkami zabývat, nýbrž to, zda se soud s předmětnými žalobními body skutečně vypořádal.

Nepřezkoumatelnost nezpůsobuje ani to, že soud výslovně nereagoval na námitku stěžovatele, který poukazoval na to, že v konkurenci dvou možných výkladů je třeba postupovat dle zásady „v pochybnostech mírněji“. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu dostatečně srozumitelně vyplývá, že soud ve věci nespatřuje konkurenci právních názorů a provedený výklad považuje za nesporný. Co se týče návrhů na doplnění dokazování, i zde z napadeného rozsudku jednoznačně plyne, že skutkově soud vyšel z pravomocného odsuzujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2006, č. j. 39 T 10/2005-9474, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 4. 6. 2008, č. j. 5 To 85/2007-10646. Dovolání stěžovatele pak bylo usnesením Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. 6 Tdo 690/2010, odmítnuto. Jako zjevně neopodstatněná byla usnesením Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2011, sp. zn. II. ÚS 1112/11, odmítnuta i stěžovatelem podaná ústavní stížnost. Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku poukázal na § 52 odst. 2 věta první s. ř. s., dle něhož je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Provedení dalších důkazů by tedy do věci nemohlo vnést nové světlo (to platí tím spíše, že stěžovatelem namítaná výpověď Františka Zelinky, který byl spoluobžalovaným, byla hodnocena již trestními soudy). Podobně nepochybil ani žalovaný, pokud předmětné důkazy neprovedl. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, www.nssoud.cz, správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže z okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.

Konečně krajský soud nezatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti ani v těch částech, kde se věnuje prekluzi práva vyměřit daň. Krajský soud dospívá k závěru, že jde o otázku hmotného práva, a proto je třeba v této otázce aplikovat celní zákon ve znění ke dni vzniku celního dluhu. Dle krajského soudu je nutno aplikovat § 268 odst. 4 celního zákona, který praví, že lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Pokud soud vyšel ze závěru, že v tomto mezním případě vůbec prekluzivní lhůty neběží, pak samozřejmě nebyl povinen uvést konkrétní výpočet běhu lhůty.

Při posuzování námitky stěžovatele, že rozhodnutí Celního ředitelství Brno nerespektovalo závazný právní názor obsažený v předchozím rozsudku krajského soudu, vyšel zdejší soud z následujících skutečností. Zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007 - 43, vychází z toho, že pro výpočet prekluzivní lhůty není rozhodující doručení prvostupňového rozhodnutí, ale až rozhodnutí o odvolání. Zároveň však soud uvedl, že v mezidobí nabyl právní moci trestní rozsudek v předmětné věci, a proto je třeba po skutkové stránce přihlédnout k závěrům, k nimž dospívá. Konečně krajský soud uvedl, že při výpočtu prekluzivní lhůty je třeba zohlednit ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona. Následně v rozhodnutích Celního ředitelství Brno je uvedeno, že prekluzivní lhůty nemohly ve věci uplynout také z toho důvodu, že po dobu řízení před

soudem dle § 41 s. ř. s. tyto lhůty neběží. Vzhledem k tomu, že neuplynula ani tříletá lhůta dle § 268 odst. 2 celního zákona, nebylo nutno již postupovat dle § 268 odst. 4 celního zákona, jak požadoval krajský soud v předchozím rozsudku.

Z předchozího vyplývá, že jak Celní ředitelství Brno, tak Krajský soud v Brně dospěly shodně k závěru, že prekluzivní lhůta v dané věci neuplynula. Jediná odlišnost v jejich právních názorech tkví v tom, že Celní ředitelství Brno lhůtu počítalo dle § 268 odst. 2 celního zákona, zatímco krajský soud dle § 268 odst. 4 téhož předpisu. Tato soudem učiněná korekce právního názoru správního orgánu do hmotněprávní sféry stěžovatele nijak nezasahuje (neboť potvrzuje závěr celních orgánů, že k prekluzi práva nedošlo). Nemělo by tedy smysl, aby krajský soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, kde by žalovaný toliko přepsal ustanovení zákona, dle něhož je třeba postupovat. Pokud krajský soud v nyní napadeném rozsudku uvedl, že na svém předchozím názoru o nutnosti aplikovat § 268 odst. 4 celního zákona trvá, aniž by tato skutečnost ústila ve zrušení rozhodnutí správního orgánu, nedošlo tímto postupem k porušení zákazu překvapivosti soudních rozhodnutí. Nejde totiž o zcela nový či překvapivý výklad, neboť tento výklad se již objevil v předchozím zrušujícím rozsudku a v jisté míře k němu zaujímají postoj i rozhodnutí Celního ředitelství Brno. Nejde tedy o výklad, který by se prvně objevil až v nyní napadeném rozsudku a stěžovatel nebyl připraven o možnost, aby k předmětnému výkladu zaujal své stanovisko. Proto neobstojí ani stěžovatelova argumentace nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/1999.

Jako důvodnou zdejší soud neposoudil ani námitku stěžovatele ohledně toho, že ve výroku rozhodnutí správního orgánu prvního stupně absentuje ustanovení právního předpisu, dle něhož bylo rozhodnuto. Ustanovení právních předpisů, dle kterých bylo rozhodnuto v předmětné věci, totiž v rozhodnutích správního orgánu prvního stupně figurují. Není na závadu, pokud právní předpisy ve výrocích předmětných rozhodnutí nejsou citovány ve znění všech novelizací. Stěžejní zde je, aby bylo zřetelné, jaké znění správní orgán aplikoval. To dostatečně plyne z toho, že ve výrocích se k řadě citovaných ustanovení právních předpisů váže dovětek „ve znění účinném v okamžiku vzniku celního dluhu“, přičemž v 1. odstavci výroků je datum vzniku celního dluhu uvedeno. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nezpůsobuje ani použitá zkratka „zákon o SPD“, která byla použita pro zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a v jednom případě i pro pozdější zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Skutečnost, že v případě citace intertemporálního ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. byla užita zkratka „zákon o SPD“, kterou správní orgán prvního stupně definoval pro zákon předchozí, nikterak neznejasňuje předmětná rozhodnutí, neboť zákon č. 587/1992 Sb. končí ustanovením § 42b (záměna je tedy vyloučena). Navíc prvostupňová rozhodnutí obsahují na s. 6 i citaci ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., takže pochybnost o tom, který předpis byl použit, vzniknout objektivně nemůže. Argumentace krajského soudu, který předmětnou otázku posuzoval ve svém rozhodnutí, tak je zcela správná a případný je i poukaz krajského soudu na konstantní judikaturu Ústavního soudu (usnesení sp. zn. III. ÚS 702/2001 a II. ÚS 702/2001).

Důvodná pak není ani námitka stěžovatele, že není přípustné, aby celní dluh byl vyměřen libovolnému ze solidárních dlužníků. Podle § 250 celního zákona platí, že je-li za

splnění celního dluhu odpovědno několik osob, považují se za společné a nerozdílné dlužníky. Smyslem tohoto ustanovení je upřesnit povahu dlužnické plurality v celním řízení. Společné závazky se totiž mohou vyskytovat ve dvou podobách, a to jako závazky dílčí (v kterémžto případě je každý z dlužníků povinen plnit jen část z dlužného celku a takovým plněním zaniká jen jeho vlastní závazek, zatímco závazky ostatních dlužníků trvají) a jako závazky solidární (každý dlužník je povinen poskytnout věřiteli celé plnění; učiní-li tak, zaniká tím i povinnost ostatních dlužníků plnit). Toto ustanovení tak blíže určuje vzájemný vztah společných dlužníků a celního orgánu jako věřitele; neplyne z něj však, že by celní orgán musel v rozhodnutí o vyměření celního dluhu vždy konkrétně určit všechny (či všechny dosud známé) solidární dlužníky.

Pasivní solidarita (tedy solidarita na straně dlužnické) je institutem prospívajícím věřiteli: zlepšuje jeho postavení, neboť mu umožňuje zvolit si jakéhokoli z dlužníků a žádat po něm poskytnutí celého plnění. Celní orgán coby věřitel není při výběru dlužníka vázán úvahami o tom, kdo ze solidárních dlužníků nese vinu na odnětí zboží celnímu dohledu či v jaké míře se na něm každý z nich podílel, a už vůbec se jeho výběr neřídí pořadím dlužníků podle výčtu obsaženého v zákoně. Jeho volba je vedena pouze snahou o to, aby celní dluh byl uhrazen včas a řádně, tedy v plné výši. Solidarita dlužníků má celnímu orgánu usnadňovat vyměření celního dluhu; kdyby však byl celní orgán povinen zjišťovat při odnětí zboží celnímu dohledu existenci a totožnost všech potenciálních dlužníků podle § 250 celního zákona, bylo by jeho postavení naopak ztíženo a vybrání cla a daně by bylo oddáleno, ne-li ohroženo, což jistě není účelem pasivní solidarity. Může-li celní orgán dosáhnout plnění od jednoho dlužníka, je vyhledávání dalších dlužníků nejen nadbytečné, ale též v rozporu se zásadou procesní ekonomie.

Aby pravděpodobnost, že celní dluh bude uhrazen, byla co nejvyšší a postup při určování osoby povinné k jeho úhradě – tedy postup věřitele při výběru dlužníka – byl co možná nejsnazší, je pasivní solidarita stanovena přímo zákonem. Povaha společného závazku k úhradě celního dluhu tedy není určována až rozhodnutím celního orgánu. Solidární dlužníci jsou v zákoně vymezeni pouze svými obecnými znaky a povinnost nelze samozřejmě uložit blíže neurčené neznámé osobě, která (například) odňala zboží celnímu dohledu, nýbrž konkrétní osobě, která se takového jednání podle zjištění celního orgánu dopustila v konkrétní věci; to však není otázka povahy společného závazku, nýbrž řádného a určitého označení příjemce rozhodnutí jako jedné z náležitostí správního rozhodnutí vydávaného v celním řízení.

Nelze přisvědčit tomu, že označení konkrétních solidárně zavázaných osob v rozhodnutí o vyměření celního dluhu je předpokladem k tomu, aby jeden z dlužníků mohl regresním postihem žádat náhradu splněného dluhu na ostatních dlužnících: k povinnostem celního orgánu totiž nepatří rozhodovat o tom, kdo všechno je dlužníkem, aby stěžovateli usnadnil případné prokazování nároku. Je na stěžovateli, aby v takovém soudním řízení sám označil osoby, které má za své spoludlužníky, a na obecném soudu, aby si pak posoudil pasivní žalobní legitimaci těchto osob.

Lze tedy předchozí odstavce shrnout tak, že dlužníci podle § 240 odst. 3 celního zákona jsou dlužníky společnými a nerozdílnými. Pro povahu tohoto spoludlužnického vztahu je nevýznamné, zda celní orgán vyměří celní dluh jen některému z nich nebo všem:

solidarita dlužníků totiž nevzniká rozhodnutím, nýbrž je založena přímo zákonem (§ 250 celního zákona). V této otázce lze argumentačně vyjít také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 46/2004 - 61, publ. pod č. 1285/2007 Sb. NSS, na který soud v dalším odkazuje.

Nakonec se zdejší soud zabýval námitkou, že lhůta k vyměření celního dluhu v předmětné věci již marně uplynula.

Celní zákon původně prekluzivní lhůtu týkající se zániku práva vyměřit celní dluh neobsahoval vůbec. Prekluzivní lhůta byla celním zákonem stanovena až s účinností od 1. 7. 2002. Rozhodující v tomto ohledu bylo ustanovení § 268 (účinné do 30. 4. 2004 a od vstupu ČR do EU dne 1. 5. 2004 zrušené). Podle tohoto ustanovení platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (odst. 2). 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 (odst. 3). Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. V odst. 4 byla obsažena výjimka, podle níž ustanovení lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Ustanovení § 268 celního zákona bylo zrušeno s účinností od 1. 5. 2004, tj. ke dni vstupu České republiky do Evropské unie, neboť oblast cel spadá do výlučné pravomoci EU a je regulována unijními předpisy.

Prekluzivní lhůtou v celním zákoně se obsáhle zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS. Zde se uvádí, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (k tomu viz obdobně rozsudek Soudního dvora EU, resp. v dané době Evropského soudního dvora, ze dne 23. 2. 2006, *Molenbergnatie NV,* C-201/04, Sb. rozh. s. I-2049, body 39 až 41, k hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit daň viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Na otázku prekluze je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu (28. 12. 2003). Ve vztahu k nyní projednávané věci to znamená aplikovat ustanovení § 268 celního zákona ve shora citovaném znění (tj. ve znění účinném do 30. 4. 2004).

Při aplikaci ustanovení § 268 celního zákona na daný případ stěžovatele vyšel soud z jiného svého rozhodnutí, a sice z rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 1 Afs 117/2006 - 64, www.nssoud.cz. Dle jeho závěrů slouží ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona prvotně k tomu, aby mohl být celní dluh vyměřen a zapsán do evidence i po uplynutí základní lhůty v případech, kdy k tomu nedošlo v důsledku jednání majícího znaky trestného činu. Tato lhůta má zabránit úniku cla v důsledku trestné činnosti. Současně však má tato výjimka význam i pro stanovení lhůty pro obnovu řízení. Za ústavně konformní výklad § 268 odst. 4 celního zákona lze považovat jen takový výklad, který není znevýhodněním jednoho z

oprávněných k využití institutu obnovy řízení. Stanoví-li tedy § 268 odst. 4 celního zákona výjimku z objektivní lhůty pro vyměření cla a pro její zapsání do evidence, vztahuje se tato výjimka i na případy neexistujícího či nesprávného zápisu a vyměření, pokud jsou následkem jednání majícího znaky trestného činu.

Podmínkou pro užití uvedené výjimky však je, že šlo o důsledek jednání majícího znaky trestného činu. Celní zákon nezvolil formulaci obvyklou ve správním řízení (§ 100 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem). Není tedy nezbytné pravomocné rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení; nicméně znaky konkrétního trestného činu musí být naplněny a musí být dána souvislost mezi tímto jednáním a následkem spočívajícím v tom, že clo nebylo vyměřeno tomu, komu ze zákona být vyměřeno mělo. Naplnění těchto podmínek je pak oprávněn posoudit celní orgán. V daném případě však skutečnost, že šlo přímo o trestný čin, dokládají shora uvedené odsuzující pravomocné rozsudky, které byly potvrzeny i dovolacím soudem a obstály i v testu ústavnosti.

Z rozhodnutí ve věci sp. zn. 1 Afs 117/2006 tedy plyne, že smyslem ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona je *prodloužit* tříletou lhůtu dle odst. 2 v případech, kdy celní dluh vzniknul v důsledku jednání majícího znaky trestného činu. Aplikace odst. 4 by tedy připadala do úvahy jenom tehdy, pokud by byla překročena tříletá lhůta. Rozhodně nelze souhlasit se stěžovatelem, že ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona zcela vylučuje jakoukoliv prekluzivní lhůtu dle celního zákona, a proto je třeba hledat analogicky lhůtu jinde. Před závěrem, že je třeba užít analogie, má totiž přednost ústavně konformní výklad § 268 celního zákona jako celku. Za takový výklad soud považuje to, že je nejprve třeba zkoumat, zda byla zachována tříletá lhůta dle § 268 odst. 2 celního zákona.

Zde je třeba korigovat také napadený rozsudek jednak v tom ohledu, že odst. 4 má přednost před odst. 2 za každé situace, a dále v tom ohledu, že z odst. 4 plyne zcela neomezená lhůta k vyměření celního dluhu. Ani o takto kvalifikovaných celních dluzích jistě neplatí závěr, že je lze vyměřit v jakkoliv neomezené lhůtě. Nejvyšší správní soud odkazuje na svou judikaturu, ve které již vyslovil, byť jen jako *obiter dictum*, že „*závěr, dle kterého je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný*“, přičemž tato teze se uplatní též na výjimku z uvedené tříleté lhůty. Maximální lhůtu pro vyměření celního dluhu vzniklého v souvislosti s trestným činem určí vnitrostátní právní řád každého členského státu (viz rozsudek ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 211/2007 - 74, www.nssoud.cz; obecně k tomu viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-62/06 *ZF Zefeser* ze dne 18. 12. 2007, Sb. s. r. s. I-11995).

Jak zdejší soud zdůraznil i v citovaném případě sp. zn. 1 Afs 15/2009, k otázce nutnosti časově limitovat možnost celních orgánů vyměřit clo se jasně vyslovil např. generální advokát W. van Gerven ve svém stanovisku ze dne 26. 9. 1991 ve věci C-273/90 *Meico-Fell v Hauptzollamt Darmstadt* (Recueil s. I-5569). Podle van Gervena chrání toto nařízení principy právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tím, že možnost vyměření je limitována řadou podmínek. Jednou z těchto podmínek je tříletá lhůta pro dodatečné vyměření cla: „*Ovšem uvedenou lhůtu nelze použít, jestliže bylo clo vyměřeno nesprávně či v nedostatečné výši v důsledku 'jednání, které mohlo být důvodem pro zahájení trestního řízení' vůči osobě odpovědné za splnění celního dluhu. V takovém případě dojde*

k vyměření cla 'v souladu s příslušnými ustanoveními, která jsou v účinnosti v členských státech' (viz čl. 3 nařízení) – jinými slovy, prekluzívní lhůta stanovená v národních právních řádech ve vztahu k tomuto úkonu (která je pravděpodobně delší) se uplatní namísto běžné (či spíše komunitární) prekluzívní lhůty o délce tří let.“ (bod 4 stanoviska).

Přesně v duchu těchto úvah jde též nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. L 145, 4. 6. 2008, s. 1—64). Ve srovnání s dosavadní úpravou totiž Modernizovaný celní kodex stanoví maximální dobu pro oznámení cla přímo v čl. 68 odst. 2: *Pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, prodlouží se tříletá lhůta uvedená v odstavci 1 na deset let.* Na úrovni komunitárního (unijního) práva tak bude nově upravena lhůta pro vyměření cla i pro případ celního dluhu vzniklého v důsledku trestného činu.

Z judikatury unijních soudů lze také uvést příklady jednotlivých národních úprav, které vždy stanovily maximální hranici pro vyměření celního dluhu v situaci, kdy přesnou částku cla nebylo lze určit následkem trestného činu. Například z rozsudku ve věci *ZF Zefeser* (viz výše) je patrné, že portugalské celní orgány mají na vyměření cla v situaci, kdy k vyměření nedošlo v důsledku podvodného jednání, maximální lhůtu deseti let (bod 7 rozsudku *ZF Zefeser*). V právu britském takováto lhůta činí jen šest roků (cit. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 211/2007 - 74). Jak je dále uvedeno v citovaném rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 15/2009, francouzský *Code de douane* stanoví v čl. 355 odst. 2, že tříletá lhůta pro vyměření cla stanovená v čl. 354 se neuplatní, pokud celní orgány nevzaly v potaz vznik celního dluhu v důsledku podvodného jednání povinného. V tomto případě činí lhůta pro vyměření celního dluhu 30 let (stejně dlouhá je i obecná promlčecí lhůta v soukromém právu), pro jeho vymáhání pak 4 roky. V Německu se uplatní podpůrně §§ 169 - 171 daňového řádu (Abgabenordnung). Dle § 169 německého daňového řádu činí lhůta k vyměření daně v případě daňového úniku 10 let, v případě lehkomyslného zkrácení daně pak 5 let. Tyto lhůty je tedy třeba aplikovat i na vyměření cla dle čl. 221 odst. 3 Celního kodexu Společenství (Alexander, S. in: Witte, P. et al. Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung. 2., völlig neubearbeitete Auflage, München: C. H. Beck 1998, s. 1410).

I srovnání zahraničních právních úprav přivádí soud k již vyřčenému závěru, že úmyslem zákonodárce dle § 268 odst. 4 celního zákona bylo prodloužit obecnou tříletou lhůtu dle odst. 2. Jakkoliv je formulace § 268 odst. 4 zavádějící, soud nemusel v nyní posuzovaném případě přikročit k výkladu tohoto ustanovení, neboť předně zkoumal, zda nebyla zachována základní tříletá lhůta dle odst. 2.

Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 42/2012 - 72, www.nssoud.cz, lhůtu pro vyměření či doměření celního dluhu není možné počítat pouze podle celního zákona, ale v případě soudního řízení je nutné zohlednit i ustanovení soudního řádu správního. Pokud některé ustanovení právního předpisu v postavení *lex specialis* k § 41 s. ř. s. nestanoví jinak, zahájením soudního řízení se uvedená lhůta staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu je § 41 s. ř. s. použitelný i pro řízení, která začala běžet podle jiného předpisu (např.

celního zákona), pokud bylo soudní řízení zahájeno za účinnosti soudního řádu správního (blíže viz např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 7 Afs 154/2006 - 66, či ze dne 29. 8. 2008, č. j. 8 Afs 28/2008 - 54, oba www.nssoud.cz).

Celní dluh vzniknul dne 28. 12. 2003. Lhůta k vyměření cla dle odst. 2 by skončila dnem 31. 12. 2006. Sdělením celního úřadu Břeclav ze dne 17. 12. 2004 (doručeno stěžovateli dne 21. 12. 2004 do vazební věznice) bylo zahájeno řízení ve věci vyměření cla a daně. Tímto úkonem byl dle § 268 odst. 3 celního zákona dosavadní běh lhůty tzv. přerušen. Nová lhůta by tedy skončila dnem 31. 12. 2007. Mezitím však byla vydána prvoinstanční rozhodnutí a o odvolání bylo rozhodnuto dne 25. 4. 2007 (doručeno dne 30. 4. 2007). Dne 2. 7. 2007 byly podány proti uvedeným rozhodnutím žaloby. Od tohoto dne se lhůta dle § 41 s. ř. s. stavěla, v tu chvíli zbývalo ze lhůty ještě 183 dní. O žalobách rozhodl soud zrušujícím rozsudkem dne 28. 5. 2009, č. j. 30 Ca 175/2007 - 43, proti němuž byla podána kasační stížnost. Rozsudek byl doručen dne 1. 7. 2009 a řízení o kasační stížnosti bylo zahájeno dne 15. 7. 2009. Ze lhůty tedy zbývalo 169 dní. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2010, č. j. 5 Afs 98/2009 - 67, www.nssoud.cz, které bylo stěžovateli doručeno dne 25. 6. 2010. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 18. 9. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011 - 78, www.nssoud.cz, uzavřel, že *„§ 41 s. ř. s. dopadá také na řízení o kasační stížnosti, a to bez ohledu na to, jak o žalobě rozhodl krajský soud. Po dobu řízení o kasační stížnosti se tak tedy v souladu s § 41 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. staví běh prekluzivní lhůty“*. Proto se ze lhůty začalo opětovně odečítat až po skončení řízení o kasační stížnosti. Rozhodnutí žalovaného byla stěžovateli doručena dne 15. 11. 2010. Mezitím ze lhůty uplynulo 143 dnů. V době vydání rozhodnutí žalovaného tak zbývalo ze lhůty ještě 26 dní. K prekluzi práva vyměřit celní dluh proto nedošlo.

Pro úplnost zdejší soud uvádí, že celní zákon v době, kdy vznikla povinnost placení cla a daní (r. 2003) nadepisoval díl třetí hlavy třinácté *„Evidence cla, jeho splatnost (...)“*, přičemž až novelou provedenou zákonem č. 187/2004 Sb., vztáhl tento díl i na daně; nadpis pak zněl *„Evidence cla a daní (...).* Ovšem i v případě, že by se prekluze u spotřební daně a daně z přidané hodnoty nepočítala podle § 268 celního zákona, ale podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků., byl by, s ohledem na obdobu lhůt , výsledek stejný.. Rovněž na možnosti užití ustanovení § 41 s. ř. s. se nic nemění.

Přestože zdejší soud se ne v plné míře ztotožnil se závěry krajského soudu, nebylo důvodu přistoupit ke zrušení napadeného rozsudku. V této úvaze vyšel soud z usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS, dle něhož použití ustanovení právního předpisu, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí jen tehdy, mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž. Obdobně v usnesení rozšířeného ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, stojí, že obstojí-li důvody přezkoumávaného rozsudku v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti výrokům II. a III. napadeného rozsudku jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení převyšující běžné administrativní výdaje nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 22. února 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu