



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **Tukový průmysl spol. s r.o.**, IČO 40614638
sídlem Koubova 79/4, 196 00 Praha 9, Třeboradice

zastoupená Mgr. Štěpánem Mládkem, advokátem
sídlem Skořepka 422/7, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č.j. 5016-10/2018-900000-318

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č.j. 5016-10/2018-900000-318, kterým bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha D1 (dále jen „prvostupňový správní orgán“) ze dne 19. 2. 2009 - platební výměr č. R/00001-6/2009, č.j. 668-6/09-176800-021, kterým bylo žalobci vyměřeno clo (v celkové výši 0 Kč), spotřební daň a daň z přidané hodnoty za dovoz pohonných látek (benzínu BA 91, benzínu BA 95 a nafty motorové) v souhrnné výši 2 754 548 762 Kč. Celní dluh vznikl odnětím pohonných látek celnímu dohledu podle § 240 odst. 1, 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, (ve dnech a množstvích uvedených ve výrocích platebního výměru); žalobce je

Shodu s prvopisem potvrzuje Hana Pechočová.

dlužníkem v první řadě coby osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno [§ 240 odst. 3 písm. d) celního zákona]. Žalobce jakožto skladovatel a ukladatel pohonných látek, propuštěných do celního režimu uskladňování v celním skladu, s povolením provozovat VCS a uskladňovat zboží mimo budovu VCS, nedostal svým povinnostem podle § 149 odst. 1, 3 celního zákona, plynoucí mu z celního režimu, do nějž byly pohonné látky propuštěny. Dále je žalobce dlužníkem z titulu § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, neboť se zúčastnil se společností Bena a.s. (nyní LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost – pozn. soudu) odnímání zboží celnímu dohledu způsobem popsáním v rozhodnutí a byl si nebo si toho měl být vědom.

Žalobní body

2. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č.j. 5016-10/2018-900000-318, bylo rozhodnutí prvostupňového správního orgánu změněno tak, že žalobci se nově vyměřuje celní dluh (částky příslušného cla a daní) při dovozu pohonných hmot (benzínů BA 91, benzínů BA 95 a nafty motorové) v celkové výši 1 166 576 408 Kč.
3. V podané žalobě žalobce nejprve pod bodem II. stručně shrnul obchodní vztahy mezi ním, společností Čepro, a.s. a společností Bena a.s. Uvedl, že společnost Bena a.s. nakoupila pohonné hmoty v zahraničí, konkrétně od společnosti Slovnaft a.s. Do České republiky je dopravovala společnost Benzinol a.s. a uskladňovala je společnost Čepro, a.s. Žalobce vystupoval jako deklarant, tj. nepřímý zástupce vlastníka zboží před vnitrostátním celním úřadem s oprávněním provozovat ve svých skladech veřejný celní sklad (dále jen „VCS“). Žalobce se rovněž zavázal vlastníkově zboží vyplňovat jednotlivá celní prohlášení na propuštění minerálních olejů do režimu s ekonomickým účinkem a následně jejich vyskladnění. Žalobce takto postupoval vždy na pokyn vlastníka zboží a po odsouhlasení dovozu společností Čepro, a.s. Žalobce tedy ukládal pohonné hmoty do režimu VCS v produktovodech společnosti Čepro, a.s., po obdržení pokynu od společnosti Bena a.s. ke změně celního režimu, tj. typicky k uvolnění zboží do režimu volného oběhu, tak žalobce učinil a za společnost Bena a.s. uhradil příslušné daně. V červenci 2002 společnost Bena a.s. projevila vůli změnit celní režim u pohonných hmot z režimu VCS do režimu národní tranzit a potvrdila skutečnost, že se zboží nachází v produktovodech společnosti Čepro, a.s. To společnost Čepro, a.s. odmítla a celní orgány zpochybnily údaje zapsané do celního prohlášení žalobcem.
4. V žalobních bodech svého rozsáhlého podání **žalobce nejprve namítal nesprávně zjištěný skutkový stav** (bod IV. žaloby). Žalovaný měl primárně postupovat podle § 127 celního zákona a zboží uložené v režimu VCS řádně ztotožnit. Žalovaný však své rozhodnutí postavil na předpokládané správnosti podkladů a matematicky získaném výsledku. Žalovaný své rozhodnutí založil v podstatě pouze na třech důkazech, a to a) sestavě z evidence společnosti Čepro, a.s. BPCS; b) tabulkách označených jako „Zjištění celního úřadu“; c) kopiích údajných bilancí.
5. Co se týče evidence BPCS, kterou celní orgány použily a je označena jako CD-3, žalobce poukázal na to, že její původ je neznámý. Není zřejmé, jakým způsobem, kdy a od koho byla sestava pořízena, a vysvětlení správních orgánů nejsou pravdivá. Výňatek nebyl pořízen za přítomnosti znalce, jak uvádí žalovaný. Sestava užitá celními orgány je navíc v porovnání se záznamy v evidenci BPCS neúplná, když především neobsahuje údaje o množství pohonných hmot, se kterými společnost Bena a.s. disponovala. Z evidence BPCS existuje celá řada sestav. Jednotlivé sestavy se liší jak po stránce formální, tak po stránce obsahové. Celní orgány nevycházely ze sestavy BPCS, která jim byla dne 30. 9. 2002 dodána společností QRIS, s.r.o. (dnes QRISCOM PRAHA, s.r.o. v likvidaci – pozn. soudu). Tato sestava obsahuje řádově více transakcí než sestava použitá celními orgány. Celní orgány však tuto sestavu BPCS ze dne 30. 9.

2002 vyloučily z daňové kontroly. Sestava, ze které celní orgány vycházely, je pouhým výňatkem sestavy BPCS ze dne 30. 9. 2002, a je proto neúplná.

6. Ohledně tabulek označených celními orgány jako „Zjištění celního úřadu“ žalobce namítal, že jejich vytvoření je účelové a nesprávné. Celní orgány údajně provedly konfrontaci evidence BPCS na CD-3 s obchodními doklady, dodacími listy, čerpacími lístky, výdejními lávkami atd. (tzv. primární dokumentace), a svá zjištění vtělily do příslušných tabulek. Celní orgány však použily jen tu část primární dokumentace, která odpovídala sestavě BPCS na CD-3, naopak dokumenty, jež s touto sestavou nebyly v souladu, byly účelově opomenuty. Evidence BPCS ze dne 30. 9. 2002 je souladná nejen s primární dokumentací, ale obsahuje také řádově více zaznamenaných transakcí.
7. K údajným bilancím žalobce uvedl, že tyto bilance nejsou pravými bilancemi se společností Bena a.s. Tyto bilance byly předloženy společností Čepro, a.s., což je subjekt, který má na výsledku řízení zájem. Tyto bilance byly navíc předloženy v prosté kopii. Věrohodnost těchto dokumentů zpochybňuje znalecký posudek PhDr. Jiřího Valešky, znalce z oboru písmoznalectví. Ten v závěru svého posudku konstatoval, že není možné zjistit, zda sporné podpisy jsou originály. Dále uvedl, že u 2/3 podpisů JUDr. Z., jež měl za společnost Bena a.s. bilance potvrzovat, je vysoce pravděpodobné, že se nejedná o podpis této osoby. Kopie údajných bilancí jsou navíc nejen v rozporu s primární dokumentací, ale také s potvrzením stavu zásob, které bylo podepsáno obchodním ředitelem společnosti Čepro, a.s. dne 1. 12. 1997. Žalobce dále poukázal na to, že součet pohonných hmot dle bilancí odpovídá součtu pohonných hmot tuzemského původu dle primární dokumentace. Inventury z let 1998 – 2002, kterými společnost Bena a.s. potvrzovala žalobci skladovou zásobu, prokazují, že tato společnost potvrdila v červenci roku 2002 v režimu VCS ve skladech společnosti Čepro, a.s. zásobu pohonných hmot v množství 208 tisíc tun.
8. K primární dokumentaci žalobce dále doplnil, že dne 23. 7. 2002 celní správa zajistila obchodní doklady u společnosti Bena a.s., následně také doklady od společnosti Čepro, a.s. S těmito doklady nebyl žalobce nikdy seznámen. Doklady zajištěné u společnosti Bena a.s. byly navíc předány Policií ČR a dnes se nachází ve spise Městského soudu v Praze pod sp. zn. 10 T 1/2013, doklady získané od Čepra, a.s. byly ponechány ve správním spise. Tím došlo k vyselektování primární dokumentace na straně příjmů tak, aby byla v souladu s CD-3. Takový postup považuje žalobce za nezákonný.
9. **Žalobce dále namítal, že žalovaný se nijak nevypořádal s tím, že žalobcem deklarované pohonné hmoty byly odňaty z režimu tranzit, za který žalobce nikterak neodpovídal** (bod V. žaloby). Režim společného tranzitu byl při dopravě potrubím ukončen zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce a jeho dodáním do rozvodných sítí jím užívaných. Účetním dokladem míní žalovaný evidenci BPCS. Společnost Bena a.s. o existenci BPCS nevěděla, nedávala k provedení zápisů v této evidenci žádné pokyny a společnost Čepro, a.s. nikdy neinformovala společnost Bena a.s. o její existenci. Evidence BPCS proto nebyla řádnou evidencí ani účetním dokladem, tudíž zápisem do BPCS nebyl režim tranzitu ukončen. Žalobce vyvrací tvrzení žalovaného, že by nesl odpovědnost za odnětí zboží před jeho uložení do režimu VCS, neboť společnost Čepro, a.s. režim společného tranzitu neukončila.
10. **V další námitce se žalobce ohradil proti tvrzení žalovaného, že jednal účelově ve shodě se společností Bena a.s. a měl před společností Čepro, a.s. utajovat informace o existenci zboží podléhajícího celnímu dohledu v produktovodní síti** (bod VI. žaloby). Žalobce vždy jednal na pokyn společnosti Bena a.s. Žalobci bylo společností Bena a.s. sděleno, že skladuje v režimu VCS 208 tisíc tun pohonných hmot. Pokud tomu tak ve skutečnosti nebylo, pak byl žalobce uveden v omyl. Žalovaný tvrdí, že žalobce blokoval informace o tom, že v jeho skladech

je uloženo zboží v režimu VCS. Argumentace žalovaného, že společnost Čepro, a.s. neměla o existenci zboží pod celním dohledem ponětí, je však nesprávná a nepravdivá. Celnímu orgánu bylo známo, že žalobce bude uskladňovat zboží společnosti Bena a.s. ve skladech společnosti Čepro, a.s., tudíž dohled neměl být vykonáván žalobcem, ale celními orgány. Naopak komunikace mezi žalobcem a společností Čepro, a.s. běžně probíhala. Zástupce společnosti Čepro, a.s. se dokonce dne 12. 9. 1996 účastnil jednání mezi žalobcem a společností Bena a.s., při kterém byla uzavřena komisionářská smlouva, což potvrzuje výpověď svědka Vomely a N.. Žalobce dále informoval společnost Čepro, a.s. dopisem ze dne 16. 9. 1996 o tom, že bude v jeho skladech ukládat zboží společnosti Bena a.s. v režimu VCS. Z výpovědi obchodního ředitele společnosti Čepro, a.s. také vyplývá, že ten o uskladnění zboží v režimu VCS věděl a byly pro toto uložení stanoveny jasné podmínky. Způsob nakládání se zbožím v režimu VCS byl upraven směrnicí Čepa, a.s. č. Q-05/98/101. Komunikace mezi žalobcem a společností Čepro, a.s. probíhala také při naskladnění dodávek zboží. Zavedení zboží do skladového listu předcházely vždy tři informace a projev vůle společnosti Bena a.s. směrem k žalobci. Jednalo se o informaci spojenou s vůlí uložit zboží do režimu VCS, přičemž společnost Bena a.s. předala žalobci dodací list, fakturu nebo celní fakturu. Následovala informace o tom, že se konkrétní zboží nachází na území ČR a kdy bylo přijato do skladu. Tuto informaci dostával žalobce od společnosti Čepro, a.s. v podobě „sjetin“ z měřicího zařízení Micro-Motion. Poslední informaci dostal žalobce od celního úřadu Břeclav a týkala se přijetí zboží do režimu VCS. Teprve následně docházelo k zavedení zboží na skladový list a bylo vyplněno celní prohlášení. Žalobce komunikoval se společností Čepro, a.s. také v letech 1996-2002 při hlídání stavu zásob. Žalobce primárně odkázal na listinný důkaz ze dne 1. 12. 1997 – „Množství naskladněného zboží ke dni 30. 11. 1997 firmy Bena a.s. a Tukového průmyslu Ostrava“. Zásoby zboží v BPCS na účtu Beny a.s. výrazně převyšovaly zůstatky zboží uloženého v režimu VCS. Průběžnou komunikaci prokazuje také výpověď svědků V. a N.. Žalobce i společnost Čepro, a.s. si navíc vzájemně zpřístupnily své databáze, a to na základě smlouvy ze dne 25. 2. 2000. Nemíjí tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce zcela rezignoval na své povinnosti ukladatele. Naopak žalobce pravidelně se společností Čepro, a.s. komunikoval.

11. **Žalobce dále namítal nezákonnost postupu předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí** (bod VII. žaloby). Žalovaný měl přistoupit k tzv. kontrole následné podle ustanovení § 127 celního zákona, což potvrdil již v minulosti Městský soud v Praze. To celní orgány neučinily s poukazem na to, že právo provést následnou kontrolu již prekludovalo. Celní orgány nemohly provést řízení a vystavit dodatečný platební výměr, a měly řízení již v roce 2006 zastavit. Namísto toho celní orgány zvolily postup, při kterém byla žalobci vyměřena daň na základě celního dohledu s využitím ad hoc příbuzných práv tak, aby bylo předstíráno, že je vedeno zákonem předvídané celní řízení. Takto však není možné daň vyměřit (k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 70/2004). Žalobce na své námítce trvá i přesto, že v minulosti byla tato námítka soudy shledána nedůvodnou.
12. Na uvedenou námítku **žalobce navázal námítkou prekluze, když uvedl, že právo žalovaného na výběr daně vůči žalobci zaniklo** (bod VIII. žaloby). Městský soud v Praze o této otázce již rozhodoval, a to v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 5 Af 67/2015, ve kterém uzavřel, že celní orgány učinily v průběhu řízení tzv. kvalifikované úkony, kterými běh prekluzivní lhůty přerušily. Městský soud v Praze takto rozhodl z důvodu vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114. Dle žalobce je však takovéto rozhodnutí v rozporu s konstantní judikaturou, a to konkrétně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, nebo rozsudkem ze dne 28. 1. 2008, č.j. 8 Afs 86/2006-69. Úkonem, který přetrhuje běžící lhůty, je pouze zahájení daňové kontroly. V daném případě tedy došlo k bezprecedentní individualizaci práva. K prekluzi celního dluhu dle názoru žalobce došlo dne 16. 6. 2007.

13. **Další námitka žalobce se týkala překážky věci rozhodnuté** (bod IX. žaloby). Žalobce především poukázal na to, že v dané věci již byly vydány platební výměry dne 16. 10. 2003, které se týkaly veškerých celních dluhů vyměřených napadeným rozhodnutím. Dne 12. 11. 2003 byly předmětné platební výměry podle § 322a odst. 2 celního zákona zrušeny, což založilo překážku věci rozhodnuté. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007.
14. Pod bodem X. žaloby se žalobce navrácí k údajným bilancím a doplnil, že tvrzení žalovaného ohledně bilancí jsou nepravdivá. Především není pravdivé tvrzení, že společnost Čepro, a.s. bilancovalo se zákazníky běžně. To nepodporují ani dopisy společností OMV a Parama. Oba tyto dopisy jsou zcela shodné a je nepochybné, že byly předem připraveny. Není ani zřejmé, k jakému období se tyto dopisy vztahují a nevyplývá z nich ani žádná verifikace. Žalobce také doplnil, že princip bilancování jako takový v zásadě nespornuje, namítá ovšem nepravost dokumentů, které jsou za bilance označeny. Jako zcela zásadní dokument žalobce označil potvrzení stavu zásob ze dne 1. 12. 1997, neboť potvrzuje, že ke dni 30. 11. 1997 bylo společností Čepro, a.s. evidováno ve prospěch Beny a.s. a Tukového průmyslu Ostrava cca 51 tisíc tun pohonných hmot. Dle bilancí se však prakticky žádné zboží ve skladech Čepra, a.s. nenacházelo.
15. Pod bodem XI. žaloby žalobce doplnil svá tvrzení k evidenci BPCS. Žalobce ve správním řízení opakovaně navrhoval, aby celní orgány přihlédly k sestavě BPCS ze dne 30. 9. 2002, což celní orgány neučinily. Z této evidence je zjevné, že žalobce neporušil žádnou povinnost vyplývající mu z celního zákona, neboť k tomuto dni se zboží jím uvedené v režimu VCS ve skladech Čepra, a.s. nacházelo. Evidence BPCS ze dne 30. 9. 2002 je v souladu se všemi obchodními doklady, které byly zajištěny u společnosti Bena a.s., rovněž je v souladu s inventurami, které žalobce každoročně od Beny a.s. převzal, jakož je i v souladu s potvrzením Čepra, a.s. ze dne 1. 12. 1997 o stavu zásob. Dále je v souladu s listinnými důkazy, které opatřil Celní úřad Bratislava od Slovnaftu Bratislava. V souladu je také se záznamy měřicího zařízení Micro-Motion. Z bilančního součtu evidence BPCS ke dni 30. 9. 2002 vyplývá, že žalobce měl ve skladech Čepra, a.s. uloženo 26 738 m³ BA95, 418 733 m³ BA91, 577 589 m³ NM v režimu VCS. Žalovaný také popírá, že by evidenci BPCS ze dne 30. 9. 2002 převzal. Převzetí ovšem potvrzuje předávací protokol ze dne 30. 9. 2002 a zápis z jednání žalovaného ze dne 4. 10. 2002. Není pravdivé ani tvrzení žalovaného, že evidenci BPCS převzal dne 4. 10. 2002. Uvedené vyvrací záznam z jednání žalovaného ze dne 4. 10. 2002, č.j. 68-10478/02-08. Žalobce dále namítal, že si žalovaný opatřil údaje na CD-3 nezákonně. Celní orgány nahradily všechny předchozí evidence BPCS evidencí novou získanou orgány činnými v trestním řízení, přičemž údaje měly být staženy z evidence BPCS za účasti znalce. Toto tvrzení ovšem není pravdivé, neboť jediným znalcem z oboru kybernetika byl znalec Ing. Voltr. Z jeho posudku je zřejmé, že znalec nevycházel z evidence BPCS ze dne 30. 9. 2002 a žádnou vlastní evidenci nepořizoval. Znalec tedy vycházel z evidence získané od žalovaného. Současně znalec neuvádí, že by se účastnil stahování výňatku z BPCS dne 4. 3. 2004. Uvedená tvrzení podporuje především výpověď svědka Ing. H. ve věci sp. zn. 10 T 1/2013 vedené u Městského soudu v Praze. V daném případě zcela nepochybně došlo k manipulaci s rozhodným důkazem.
16. Pod bodem XII. žaloby se žalobce navrácí k některým svým již dříve uvedeným námitkám a dále je rozvádí. Doplnil, že ze všech faktur, které společnost Bena a.s. vydala dne 23. 7. 2002 žalovanému, vyplývá, že od společnosti Čepro, a.s. nakoupila 715 620 m³ tuzemských pohonných hmot. Zajištěna byla dále faktura od Slovnaftu na celkem 359 163 m³ tuzemských pohonných hmot. Součtem příjmových transakcí na CD-3 bylo zjištěno, že Bena a.s. přijala ve skladech společnosti Čepro, a.s. celkem 704 195 m³ pohonných hmot. Ze sestavy BPCS ze dne 30. 9. 2002 vyplývá, že Bena a.s. přijala celkem 1 808 000 m³ pohonných hmot. Tento rozdíl je třeba vysvětlit

tím, že žalovaný více dokladů nezajistil, přičemž ze záznamů společnosti Čepro, a.s. vyplývá, že nebyly zajištěny doklady na dalších 392 781 m³ pohonných hmot. Ve skladech Čepra, a.s. tak bylo umístěno přes 1,5 milionu m³ pohonných hmot. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný vycházel z nesprávných podkladů a nesprávně vypočetl stavy zásob společnosti Bena a.s. evidované společností Čepro, a.s. v evidenci BPCS. Žalovaný si dále opatřil dodací listy od společnosti Čepro, a.s. Zhruba 60 % dokladů není ze strany příjemce vůbec podepsáno, u zbývajících není doložena identita řidiče, ani plná moc udělená osobě, která zboží odebrala. Nebyla rovněž zjištěna objednávka společnosti Bena a.s. na výdej zboží ze skladu. Součtem všech výdejních listů je zřejmé, že bylo vydáno z účtu Beny a.s. celkem 673 236 m³ pohonných hmot. Součtem výdejů transakcí na CD-3 bylo zjištěno, že bylo vydáno ze skladů společnosti Čepro, a.s. celkem 699 717 m³ pohonných hmot. Ze sestavy BPCS ze dne 30. 9. 2002 vyplývá, že bylo vydáno celkem 1 048 122 m³ pohonných hmot. Je tedy nepochybné, že společnost Bena a.s. měla dostatek zboží, aby z nich mohlo být vydáno 208 000 tun do režimu národního tranzitu. Lze tedy shrnout, že žalovaný provedl účelovou selekci faktur v rozsahu 93 % všech obchodních dokladů, a to tak, aby tyto listinné důkazy souhlasily s údaji uvedenými na CD-3. Dále žalobce uvádí konkrétní příklady nesprávných zjištění, a to vždy již na každém prvním řádku příslušné tabulky „Zjištění celního úřadu“.

17. V bodě XIII. žaloby se žalobce vyjádřil k samostatné nádrži ve skladu Smyslov. **Žalovaný zajistil výdejní lávky ze skladu Smyslov s nápisem „BENA“, které neměly oporu v údajích na CD-3.** Dle názoru žalovaného bylo v evidenci BPCS evidováno veškeré zboží Beny a.s. umístěné v produktovodní síti, nikoliv však v pronajatých skladech. Pokud žalovaný rozpor mezi listinnými důkazy a údaji na CD-3 vysvětluje vyčleněním skladu Smyslov od zbytku systému, pak nejde o tvrzení pravdivé a jednotlivé důkazy, které obstaral sám žalovaný, toto tvrzení vyvrací. Toto tvrzení vyvrací především smlouvy ze dne 2. 4. 1994 a ze dne 2. 9. 1994 včetně dodatků, které byly uzavřeny s Benou a.s. O pronájmu nádrží, vlastní evidenci, nebo nádrží mimo systém společnosti Čepro, a.s. není ve smlouvě nic uvedeno. Uvedené dále vyvrací sestava BPCS ze dne 30. 9. 2002, kde je sklad Smyslov uveden, což prokazuje, že společnost Čepro, a.s. evidovala všechny výdaje a příjmy na účtu společnosti Bena a.s. Existenci samostatných nádrží vyvrátil také svědek Ing. H. při výslechu dne 29. 5. 2018 v trestním řízení. Konečně lze toto tvrzení žalovaného vyvrátit také Zjištěním žalovaného k příloze „Y“ spisu. Žalobce dále uvádí konkrétní příklady týkající se záznamů jednotlivých výdajů ze skladu Smyslov.
18. Pod bodem XIV. žaloby žalobce **namítal, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí odmítl zabývat důkazními návrhy žalobce**, a to konkrétně záznamy operátorů společnosti Čepro, a.s., záznamy měřiče Micro-Motion na československé hranici ve skladu společnosti Čepro, a.s. Klobouky u Brna nebo dokumentací Slovnaftu. Záznamy měřičiho zařízení Micro-Motion hodlal žalobce prokázat, že naměřené množství a čas převzetí pohonných hmot Čeprem, a.s. nejsou v celém rozsahu zapsány na CD-3. Dále těmito záznamy chtěl prokázat od kdy a kolik zboží bylo pod celním dohledem. Tyto údaje jsou rozhodné pro stanovení okamžiku a množství převzatého zboží, tedy pro jeho ztotožnění. Záznamy však žalovaný odmítl pro nadbytečnost a současně je označil za nevěrohodné. Věrohodnost záznamů potvrdil svědek Ing. H. a žalobce jejich věrohodnost také prokazuje porovnáním jedinečných a neopakovatelných údajů uvedených na záznamech o průběhu směny operátora.
19. Žalobce pod bodem XV. žaloby namítal, že se **žalovaný nevypořádal s námitkami týkajícími se ztotožnění žalobcem deklarovaného zboží na vstupu do produktovodní sítě, ani v rámci produktovodní sítě.** Konkrétně se žalovaný nevypořádal s vyjádřením společnosti Čepro, a.s. ze dne 2. 6. 2003 o možnosti ztotožnění zboží, se záznamy měřiče Micro-Motion na vstupu produktovodní sítě v listinné podobě od žalobce nebo od společnosti Slovnaft, s výpovědí svědka Mgr. N. ze dne 19. 1. 2011 ohledně možného vysledování konkrétní dodávky, vyjádřením

společnosti Čepro, a.s. ze dne 9. 6. 2006, dle kterého byl objem zboží stanoven podle údajů uvedených v průvodních dokladech ke zboží a dle údajů měřicího zařízení Micro-Motion, s tvrzením posudku VŠCHT, že množstevní přejímka je prováděna měřidly Micro-Motion přímo na vstupu do produktovodního systému, a konečně se smlouvami uzavřenými mezi společností Bena a.s. a Čeprem, a.s. v části upravující místo předání zboží. Ke ztotožnění zboží v rámci produktovodní sítě se žalovaný nevypořádal s vlastní výzvou ze dne 30. 4. 2003, odpovědí společnosti Čepro, a.s. na výzvu žalovaného ze dne 8. 7. 2003 a materiálem „Ztotožnění zboží“. Žalobce prokazuje, že jím deklarované zboží lze ztotožnit, což žalobce učinil a doložil. Ztotožněné zboží bylo odňato režimu tranzitu, za který žalobce neodpovídal.

20. Pod bodem XVI. žaloby vyjádřil žalobce pochybnosti o tom, zda si žalovaný správně vyložil znalecký posudek VŠCHT. Znalecký posudek vyvrací tvrzení žalovaného o možnosti pronájmu nádrže v systému společnosti Čepro, a.s., jakož i tvrzení, že jakostní parametry určené EN normou nejsou pro identifikaci zboží rozhodné. Shodně se vyslovil také znalecký posudek znalce BDO. Tyto důkazy spolu s dokumentací Slovnaftu vyvrací tvrzení žalovaného o nemožnosti ztotožnit zboží uvedené žalobcem následně v režimu VCS. I přes významnou důkazní hodnotu, celní orgány odmítly připustit relevantnost této dokumentace. Je nepochybné, že Slovnaft předával zboží společnosti Bena a.s. včetně zboží deklarovaného žalobcem až v potrubí na československé hranici, a je tedy vyvrácené tvrzení žalovaného o virtuálních „bilančních přesunech“.
21. Žalobce dále pod bodem XVII. žaloby popsal **problematiku tzv. dvojího zboží**. Dokumentace společnosti Slovnaft prokazuje, že společnost Čepro, a.s. přijala pro společnost Bena a.s. v produktovodu nad rámec CD-3 dalších cca 300 tisíc tun pohonných hmot. Z porovnání dokumentace Slovnaftu a Protokolu o čerpání - záznamu o průběhu směny operátora - jednoznačně vyplývá, že každý z dokumentů eviduje rozdílné pohonné hmoty. Je proto nepochybné, že do České republiky bylo dopraveno minimálně o 300 tisíc tun pohonných hmot více, než uvádí žalovaný. Žalovaný se s argumentací dvojího čerpání vypořádal tak, že dle jeho názoru se jedná o čerpání téhož. Avšak je nepochybné, že pohonné hmoty protekly zařízením Micro-Motion dvakrát v jiný čas. Jedná se proto nepochybně o dvě dodávky pro společnost Bena a.s., neboť ode dne 20. 1. 1999 od 13:47 hod. do 21. 1. 1999 do 15:37 hod. převzala společnost Čepro, a.s. pro společnost Bena a.s. 3 012,18 tun motorové nafty. Dále ode dne 27. 1. 1999 od 19:18 do 1. 2. 1999 do 0:36 hod. převzala společnost Čepro, a.s. pro společnost Bena a.s. 3 892,71 tun motorové nafty. Žalobce tím zcela vyvrací tvrzení žalovaného, že jedno zboží bylo započítáno dvakrát.
22. Žalobce pod bodem XVIII. žaloby **namítal, že do správního spisu založil znalecký posudek znalce BDO Appraisal Services – Znalecký ústav s.r.o. ze dne 20. 2. 2014**. Ze znaleckého posudku vyplývá, že v červenci 2002 činila skladová zásoba 490 700 tun pohonných hmot, což vyvrací teorii o principu odnímání zboží celnímu dohledu odpisem z CD-3. Znalecký posudek dále prokazuje, že CD-3 je neúplná evidence. **Žalovaný však tyto závěry zcela pominul**, resp. v napadeném rozhodnutí sice uvedl řadu námitek, nejedná se však o námítky zpochybňující jeho správnost.
23. Pod bodem XIX. žaloby **žalobce vyvrací tvrzení žalovaného, že by odpisem ze skladových karet Beny a.s. mělo zboží režim VCS opustit**. Jednalo se o pouhý přesun z jednoho vlastníka (společnost Bena a.s.) na vlastníka jiného (společnost Venturon Investment s.r.o.). Pokud žalovaný tvrdí, že významným momentem bylo zjištění, že se v Mošnově nenachází produktovod společnosti Čepro, a.s., ačkoliv žalobce navrhl propustit zboží do režimu národního tranzitu na Celní úřad Mošnov, pak se jednalo o běžnou praxi, s níž doposud neměly celní orgány žádný problém.

24. Poslední námitku uvádí žalobce pod bodem XX. žaloby, když namítá, že se **žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání ze dne 18. 3. 2009**. Na tomto místě však žalobce de facto znovu zopakoval své jednotlivé námitky a způsob, jakým se s nimi vypořádal žalovaný.

Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí podané žaloby. Doplnil, že předmětem řízení není ukládání zboží do produktovodní sítě, ale povinnosti žalobce v souvislosti s propouštěním a ukládáním zboží do VCS, tedy řízení odvíjející se od povinností žalobce podle ustanovení § 149 tehdy platného celního zákona, jako ukladatele i skladovatele v jedné osobě. Žalobce měl odpovědnost za zboží, které deklaroval při propuštění do režimu uskladňování VCS. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2008, č.j. 2 Afs 159/2006-138. Společnost Bena a.s. si na základě smluv o transportu a skladování nechala umístit (prostřednictvím žalobce) dodávané zboží v produktovodní síti a pak je prodávala svým zákazníkům. Protiprávní jednání žalobce spočívá v odnímání zboží celnímu dohledu, nepředložení a nepodávání celních prohlášení před jeho prodejem z VCS. Pokud bylo odnímáno zboží celnímu dohledu, jež nebylo dosud propuštěno do režimu uskladňování ve VCS, byl to žalobce, který následně podával jako deklarant na již odňaté zboží, celní prohlášení s návrhem na jeho propuštění do VCS bez jeho faktického uskladnění, a jednáním ve shodě s Benou a.s. jí umožňoval, aby v rozhodném období nemusela platit clo, daně a poplatky při dovozu, a zboží tak bylo pouze evidováno, zaznamenáno v režimu VCS. Žalovaný také zdůraznil, že předmětem řízení byl osud zboží dovezeného společností Bena a.s., které bylo propuštěno na celní prohlášení do režimu VCS, u něhož bylo zjištěno, že se po propuštění do VCS k určitému datu a v určitém množství, v posuzovaném období 1999 – 2002, nacházelo v postavení, kdy celní dluh vzniká jeho odnětím celnímu dohledu. Spor tedy není, jak tvrdí žalobce, primárně veden o tom, zda Bena a.s. měla pohonné hmoty v požadovaném množství v produktovodech. Společnost Čepro, a.s. nebyla žalobcem informována o zboží společnosti Bena a.s. uskladněném v režimu VCS. Naopak tato informace byla cíleně zatajována. Žalovaný také zdůraznil, že zboží podléhající celnímu dohledu bylo skladováno ve VCS a nikoliv v produktovodní síti, která nebyla celním skladem.
26. Žalovaný důrazně popřel, že by jednotlivé důkazy hodnotil na základě libovůle a své rozhodnutí založil na nevěrohodných, resp. neúplných nebo účelově selektovaných důkazech. Je nepochybné, že žalobci bylo v průběhu správního řízení sděleno, kterou verzi bude celní orgán používat jako podklad pro svá zjištění a současně jako podklad pro rozhodnutí. Jednalo se o zdroj databáze BPCS, které žalobce označuje jako CD-3. Pod dohledem znalce byl pracovníci společnosti Čepro, a.s. vytvořen výňatek dat z BPCS ve vztahu ke společnosti Bena a.s. Uvedené potvrzují také znalecké posudky Ing. Růžičky a Mgr. Veselého. Ze závěrů znaleckých posudků nijak nevyplývá, že by celní orgány postupovaly při extrahování dat z evidence BPCS nezákonně. Žalobce byl povinen jako provozovatel VCS prokázat uskladnění zboží ve VCS místech, kam je po propuštění do režimu uložil a po pět let opatroval, což ovšem žalobce neučinil. Nádrže v Mstětích, které žalobce uvedl jako místo uskladnění, mají kapacitu 26 000 tun zboží, dle žalobce se zde ovšem mělo nacházet zboží o hmotnosti 210 000 tun. Z toho je zřejmé, že uvedené množství zboží nemohlo být z tohoto skladu nikdy v režimu tranzitu předloženo.
27. K evidenci BPCS žalovaný uvedl, že tvrzení obsažená v žalobě jsou účelová. Pokud žalobce zpochybňuje způsob získání BPCS, pak opomíjí skutečnost, že byla použita databáze BPCS od znalce Ing. Voltra, tedy získaná ze spisu policejního orgánu (žalobcem označeno jako CD-3); ostatní verze databáze nebyly jako důkaz použity. Žalovaný současně doplnil, že celní orgány

nikdy netvrdily, že evidence BPCS zachycuje veškeré zboží dodané pro kohokoliv a kdykoliv produktovodem ze Slovenska. Co se ovšem týče dodávek zboží pro společnost Bena a.s., ty byly zachyceny nejen v této evidenci, ale také je lze doložit primárními dokumenty. Veškeré příjmy pro společnost Bena a.s. a výdaje pro její zákazníky, se podařilo řádně ztotožnit. Na základě konfrontace evidence BPCS a souborů různých obchodních listin se podařilo rekonstruovat průběh obchodování společnosti Bena a.s. s pohonnými hmotami a uloženými ve VCS žalobce. Žalovaný odmítá, že by svým postupem smíchal tuzemské a zahraniční zboží dohromady. Naopak bylo prokázáno, že zboží bylo zavedeno na Slovensku do produktovodu a z něj na české straně v Kloboukách u Brna bylo vytlačeno. Společnost Slovnaft navíc do obchodních dokladů uvedla skutečné množství dodaného zboží s tím, že tyto údaje byly do obchodních dokladů zaneseny až po skončení čerpání pro jednotlivé zákazníky. Současně nebylo zjištěno, že by společnost Slovnaft zaváděla do produktovodu zboží jiného původu, jiného množství nebo kvality. Na vývozní operace také dohlíželi slovenští celníci, kteří údaje na vývozních dokladech verifikovali. Správnost extrahovaných dat byla také osvědčena listinnými a sofistikovanými podklady vlastního zjištění celních orgánů, proto další návrhy na doplnění dokazování byly zamítnuty. Naopak tvrzení žalobce o souladnosti předkládaného výňatku z BPCS s tvrzeními obchodními doklady je přinejmenším zavádějící. Žalovaný se rovněž ohradil proti tvrzení žalobce, že došlo k odstranění podkladů a označení podkladů za nepotřebné.

28. K „Bilancím“ žalovaný uvedl, že námitky považuje za irelevantní. Produktovodní a skladovací systém byl založen na bilančním principu; funkce skladovací je využívána převážně při skladování státních hmotných rezerv, přepravní funkce je využívána především pro klienty společnosti Čepro, a.s. a samotnou společností Čepro, a.s. Individuální ztotožnění zboží nelze zajistit, pokud má být zachována funkčnost a flexibilita systému. Bilance jsou údaje o veškerém zboží na účtu společnosti Bena a.s. k určitému dni a není možné z nich dovodit status zboží, neboť ten nebyl evidován. Žalovaný v této souvislosti také odmítl předložení dalších vybraných důkazů z trestního řízení. Není pravdivé tvrzení žalobce, že se neseznámil s doklady zajištěnými ve společnosti Bena a.s., neboť žalobce měl kdykoliv možnost nahlédnout do spisu a požádat o stejnopisy, resp. kopie části spisu. Tvrzení o tom, že celní orgány selektovaly primární dokumentaci, je zcela neopodstatněné. Žalovaný dále doplnil, že bilanční vyváženost na účtu Beny a.s. v BPCS byla v rámci zjištění celních orgánů řádně zkontrolována a nebyl zjištěn významný rozdíl. Společnost Čepro, a.s. vedla dvě evidence, přičemž evidence pro klienty byla vedena na bilančním principu a evidence technologická umožňovala dostát závazkům na kvalitativní znaky při vyskladňování.
29. Co se týče námitky žalobce, že se žalovaný nikterak nevypořádal s tím, že zboží bylo odňato z režimu tranzit, za který žalobce neodpovídal, žalovaný především odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, konkrétně kapitulu 8.1. Doplnil také, že tvrzení žalobce je matoucí, nesprávné a nemá oporu v důkazních prostředcích.
30. K námitce, v níž žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného ohledně jeho účelového jednání ve shodě se společností Bena a.s. a utajováním informací před společností Čepro, a.s., žalovaný uvedl, že žalobce jednající s Benou a.s. ve shodě, využili standardního rámce smluvních vztahů, které Bena a.s. s Čeprem, a.s. uzavřela, aby Bena a.s. mohla v produktovodní síti umístit dovážené zboží a současně i skutečnosti, že žalobce provozoval v rámci produktovodní sítě VCS. Žalobce formálně avizoval dopisem společnosti Čepro, a.s. ukládání zboží v produktovodní síti na základě smlouvy ze dne 12. 9. 1996 uzavřené mezi Benou a.s. a žalobcem. Šlo ze strany žalobce o první krok při vytváření podmínek k odnímání zboží Benou a.s., která by musela, kdyby v produktovodní síti chtěla ukládat zboží podléhající celnímu dohledu, provozovatele o tuto službu speciálně požádat a tuto skutečnost i smluvně ošetřit. Společnost Čepro, a.s. žádnou žádost od Beny a.s. neobdržela. Pokud žalobce uskladnil konkrétní dodávku zboží Beny a.s. ve

VCS, provozovatele produktovodní sítě o této skutečnosti neinformoval. Ani společnost Bena a.s. společnost Čepro, a.s. neinformovala, neboť uskladnila zboží ve VCS, a partnerem pro ni byl žalobce. Zboží bylo umístěno v produktovodní síti a společnost Čepro, a.s., která na zboží nahlížela jako na zdaněné, je bez zdráhání Beně a.s. vydávala. Žalobce ovšem převzal odpovědnost, aby k takovému vydávání zboží nedocházelo. O ukládání nezdaněného zboží nebylo tedy Čepro a.s. informováno. Nedostatek informací se vztahoval nikoliv k množství a druhu zboží, nýbrž k celnímu režimu tohoto zboží. Co se týče písemnosti nazvané „Množství naskladněného zboží ke dni 30. 11. 1997 firmy Bena a.s. a Tukového průmyslu Ostrava s.r.o.“, žalovaný tuto listinu hodnotil jako nepravdivou. Ani další důkazy navržené žalobcem nejsou relevantními důkazy.

31. Co se týče námitky nezákonnosti postupu, žalovaný uvedl, že námitkou se již soudy zabývaly. Žalovaný zvolil řešení sice nestandardní, ale podle názoru soudů přijatelné, když nadále zjišťoval skutkový stav úkony celního dohledu, ale do probíhajícího celního dohledu vložil ústní jednání, umožnil žalobci vznášet námitky, činit návrhy na doplnění dokazování, a následně k nim zaujal stanovisko. Žalobce nebyl na svých procesních právech zkrácen.
32. K námitce prekluze a překážky věci rozhodnuté žalovaný uvedl, že se s těmito vypořádal již v žalobou napadeném rozhodnutí a plně na něj odkázal.
33. K bodu XI. žaloby žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce o souladnosti předkládaného výňatku z BPCS s tvrzenými obchodními doklady je zavádějící. S databází BPCS žalovaný navíc nespojuje vlastnosti označené žalobcem, nýbrž se jedná pouze o jeden z podkladů pro zjištění osudu zboží společnosti Bena a.s. umístěného v produktovodní síti. Žalovaný se dále ohradil proti tvrzení žalobce, že účelově odstranil podklady, nebo jakékoliv podklady označil za nepotřebné. Lze se domnívat, že se žalobce snaží účelově oddělit evidenci vlastní od evidence Beny a.s. ve VCS a elektronické inventury stavu zásob zboží Čepra, a.s. ke dni 30. 9. 2002 v prostorách určených pro skladování zboží v režimu VCS. Je rovněž nepochybné, že žalobce odmítá respektovat podstatu důkazního řízení před celními orgány. Skutkový stav byl zjištěn co nejpříjemněji podle důkazů založených ve spise, proto použití žalobcem dodatečně navržených důkazů z trestního řízení je nutné odmítnout. K otázce nevěrohodnosti a nezákonnosti získání dat na nosiči označeném jako CD-3 žalovaný uvedl, že tato otázka již byla projednávána před správními soudy, a to konkrétně v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622. Za spekulativní označil žalovaný tvrzení žalobce, že žalovaný předal Ing. Voltrovi některou z dříve získaných tabulek.
34. K bodu XII. žaloby žalovaný uvedl, že žalobcem uváděné odkazy a výpočty jsou zavádějící. Svá tvrzení ohledně nakoupeného množství pohonných hmot v roce 1999 žalobce nijak nedokládá. Je dále zřejmé, že žalobce při svých výpočtech zahrnul mezi transakce také zboží dalších subjektů při nastavení počátečních stavů. Tvrzení žalobce jsou nepřezkoumatelná, neboť absentuje konkrétní výčet s označením konkrétních řádků z BPCS a k nim uvedených podkladů. Příjmové transakce jsou ve spise věrně zaznamenány, vyjádřené i za pomoci jednotlivých řádků BPCS, obchodních a jiných dokladů k příjmové operaci. Správnost a věrohodnost záznamů osvědčují zejména dodací listy na zboží, dodavatelské faktury pro společnost Bena a.s., přehledy a listinné či elektronické evidence celních orgánů. Odepisované zboží pak osvědčují zejména odběratelské faktury z účetnictví společnosti Bena a.s., dodací nákladní listy, evidence středisek produktovodní sítě apod. K tvrzení žalobce o vyskladnění zboží žalovaný uvedl, že vyskladňováním zboží z produktovodní sítě se zmenšovala zásoba zboží, přičemž nejdříve bylo odepisováno zboží zdaněné. Pokud dle tabulky „Zjištění celního úřadu“ nebylo zboží k dispozici, pak bylo odepisováno zboží podléhající celnímu dohledu v režimu tranzit, dočasně uskladněné zboží a nakonec zboží v režimu uskladnění ve VCS. Žalovaný dále doplnil, že tabulka „Zjištění celního

úřadu“ není prostým přepisem příslušných řádků BPCS, ale její jednotlivé řádky a transakce jsou podloženy primární dokumentací. Tvrzení žalobce, že konfrontoval výdejní obchodní doklady s výstupy extrahovaných dat z BPCS, považuje žalovaný za účelové. K tvrzení o nesprávnosti tabulek (konkr. bod 317 až 329 žaloby) žalovaný uvedl, že se jedná o zaznamenanou operaci v BPCS, kdy společnost Bena a.s. nemá žádné zboží a půjčuje si od společnosti Čepro, a.s. Také další tvrzení žalobce označil žalovaný za účelová a ničím nepodložená. Ze zjištění celního úřadu nevyplývá, že by Slovnaft zaváděl do produktovodu zboží jiného původu či kvality. Zboží pro Benu a.s. bylo dopraveno do České republiky a umístěno do produktovodní sítě provozovatele, tj. společnosti Čepro, a.s. Pokud tedy bylo zboží zavedeno do produktovodu pod dohledem celních orgánů, nemohlo posléze bez porušení produktovodu být nikým zcizeno a muselo materiálně opustit produktovod na české straně v Kloboukách u Brna. Žalobcem popisované příklady jsou ryze účelové a ničím nepodložené. Ke zboží ve skladu Smyslov bylo zajištěno dostatečné množství důkazních prostředků, aby nemohlo být přisvědčeno názoru žalobce. Je nepochybné, že skladování v tomto středisku bylo administrativně a evidenčně odděleno od umístěvaného zboží v produktovodní síti. Bylo rovněž zjištěno, že od roku 1997 bylo ve středisku Smyslov umístěováno pouze zboží z Litvínova, zboží zdaněné. Evidenci si vedla společnost Bena a.s. odděleně a se zbožím evidovaným v BPCS nemělo toto zboží nic společného.

35. K bodu XIII. žaloby žalovaný uvedl, že pouhý zápis zboží do nějaké evidence neprokazuje výdeje dodávky zboží. Posudky PWC navíc nebyly žalobcem nikdy ve správním řízení předloženy.
36. Žalovaný dále k bodu XIV. žaloby uvedl, že celní orgány měly k dispozici Protokoly o čerpání – záznamy o průběhu směny operátora. Další záznamy zařízení Micro-Motion žalobce neúspěšně navrhoval jako důkaz. Evidence BPCS zaznamenávala údaje o zboží jiným způsobem než žalobcem uváděné zařízení. Zboží bylo považováno za dodané do České republiky okamžikem, kde bylo ve prospěch Beny a.s. zaznamenáno do evidence BPCS. Tento okamžik mohl být pozdější i dřívější než okamžik, kdy zboží protéklo zařízením Micro-Motion ve Slovnaftu. Záznamy zařízení Micro-Motion navíc neumožňovaly přiřadit zboží ke konkrétnímu vlastníkovi. Produktovodní síť nebyla celním skladem, proto účetnictví společnosti Čepro, a.s., případně též skladová evidence jiných ukladatelů, byla pro zjištění celních orgánů irelevantní.
37. K bodu XV. žaloby žalovaný uvedl, že dokumenty, na které odkazuje žalobce, jsou založeny ve spise, a žalovaný se s nimi řádně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí. Při bilančním nakládání se zbožím v produktovodní síti jsou tvrzení žalobce irelevantní a dovození nesprávného postupu celních orgánů je čistě účelové. Žalobce ignoruje skutečnost, že je individuální ztotožnění zboží od zavedení do produktovodu ve Slovnaftu vyloučeno a se zbožím je nakládáno podle bilančního principu. Žalovaný v této souvislosti také připomněl znalecký posudek VŠCHT.
38. Žalovaný dále uvedl, že námitky v bodě XVI. žaloby považuje za liché. Žalobce deklaruje účelové propojování dvou nekompatibilních systémů. Evidence BPCS nebyla napojena na technologickou evidenci, což ovšem neznamená, že by nebylo možno zjistit, kolik a jaké zboží bylo nakoupeno, kolik a jaké zboží bylo prodáno, za kolik zboží nesl žalobce veřejnoprávní odpovědnost. Zboží bylo prokazatelně do České republiky dopraveno a nacházelo se v režimu VCS.
39. Ohledně bodů XVII. a XVIII. žaloby žalovaný plně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a jeho odůvodnění.
40. Konečně žalovaný k bodu XIX. žaloby uvedl, že listiny založené ve správním spise prokazují nesprávnost žalobcových tvrzení a jejich účelovou interpretaci. Tvrzení žalobce, že nebyl

upozorněn na to, že budou celní orgány pracovat s jinými daty, je pouhým nepodloženým a neprokázaným tvrzením. Žalobci bylo jasně dáno najevo, s jakými daty budou celní orgány pracovat.

Replika žalobce

41. Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, ve které vytkl žalovanému, že nedoplnil dokazování o důkazy, které žalobce navrhl v doplnění odvolání. Současně navrhl, aby navržené důkazy provedl namísto správního orgánu soud. Shrnuj také svou dosavadní argumentaci týkající se závěrů uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí a na podporu svých tvrzení předložil soudu obchodní doklady na flashdisku.

Jednání soudu

42. U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce shodně jako replice navrhl, aby soud provedl dokazování a kromě již předložené flashdisku s obchodními doklady předložil i některé vytištěné listiny s obchodními transakcemi, kterými navrhl provést důkaz ke zpochybnění podkladů, ze kterých vychází žalovaný ve správním řízení.

Obsah správního spisu

43. Vzhledem k mimořádné obsáhlosti správního spisu se na tomto místě rekapituluji jen hlavní body řízení. Podstatné podrobnosti jsou uvedeny níže v rámci úvah soudu při vypořádání jednotlivých námitek.
44. Dne 17. 7. 2002 bylo ve společnosti Čepro, a.s. provedeno místní šetření, při kterém bylo zjištěno, že stav zásob množství zboží (pohonných hmot) Beny a.s. v produktovodní síti je záporný. Vzhledem k důvodnému podezření z odnětí zboží celnímu dohledu zahájil celní orgán úkony celního dohledu a současně dne 8. 8. 2002 daňovou kontrolu.
45. Dne 16. 10. 2003 vydal celní orgán platební výměry č.j. 1499/03-08 (PV č. 37 až 42), neboť dospěl k závěru, že došlo k odnětí zboží v postavení uskladněného ve VCS celnímu dohledu. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 14. 11. 2003 odvolání (odvolání bylo datováno dne 12. 11. 2003). Platební výměry byly poté zrušeny rozhodnutími celního orgánu ze dne 12. 11. 2003, č.j. 1499/03-08, neboť celní orgán dospěl k závěru, že žalobce nemohl před jejich vydáním využít svého práva vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, kterou převzal až spolu s platebním výměrem. Následně celní orgán svůj postup přehodnotil a vydal dne 1. 3. 2004 rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterým ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 12. 11. 2003, když ve výrocích rozhodnutí nebyl uveden procesní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Tímto postupem celní orgán dosáhl stavu, kdy vydané platební výměry opětovně nabýly účinků, a správní řízení se ocitlo ve fázi odvolacího řízení.
46. S tímto postupem ovšem vyslovil nesouhlas žalobce a proti rozhodnutí celního orgánu o ověření neplatnosti ze dne 1. 3. 2004 podal odvolání. Odvolací orgán rozhodnutími ze dne 17. 12. 2004 (rozhodnutí č.j. 9620-01 až 06/04-21) a ze dne 14. 1. 2005 (rozhodnutí č.j. 9620-011 až 016/04-21) potvrdil právní názor, že ke zrušení platebních výměrů nedošlo. Proti těmto rozhodnutím odvolacího celního orgánu podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze, který napadená rozhodnutí přezkoumal a rozsudky vydanými dne 27. 7. 2006 a dne 19. 9. 2006 postupně pod sp. zn. 10 Ca 80 až 85/2005 vyslovil, že rozhodnutí celních orgánů osvědčující neplatnost rušících

rozhodnutí a navazující rozhodnutí odvolacího orgánu, která rozhodnutí osvědčující neplatnost potvrzovala, označil za nicotná.

47. Odvolací celní orgán dále rozhodl o podaném odvolání ze dne 12. 11. 2003 proti platebním výměrům ze dne 16. 10. 2003, č.j. 1499/03-08 (PV č. 37 až 42), a to rozhodnutími ze dne 29. 4. 2004, č.j. 105-01/04-1701-21 až 105-06/04-1701-21. Těmito rozhodnutími odvolací celní orgán změnil výrokové části platebních výměrů č. 37 až 42 co do částky vyměřených celních dluhů, jakož i co do okamžiku vzniku jednotlivých celních dluhů, když za okamžik odnětí zboží celnímu dohledu považoval okamžik propuštění zboží do VCS. Tímto rozhodnutím nabyly platební výměry č. 37 až 42 právní moci. Žalobce proti těmto rozhodnutím podal správní žalobu k Městskému soudu v Praze. Popisovat do detailu následný průběh soudních řízení považuje soud pro potřeby tohoto rozsudku za nadbytečné. Postačí proto pouze uvést, že v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2005, sp. zn. 10 Ca 117/2004, byl vysloven závěr, že odvolací orgán rozhodoval dne 29. 4. 2004 o odvoláních proti neexistujícím rozhodnutím, neboť ta byla již dne 12. 11. 2003 pravomocně zrušena.
48. Další procesní vývoj, jež provázela celá řada zrušujících rozhodnutí mimo jiné také Nejvyššího správního soudu, byl jen důsledkem nejasného názoru soudů na to, jak má být naloženo s odvoláním proti rozhodnutí, které v době podání odvolání již neexistovalo. Nakonec byl přijat názor, že v takové situaci nezbyvá než odvolací řízení zastavit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, č.j. 2 Afs 68/2011-212).
49. Odvolací orgán v návaznosti na shora uvedené sdělil žalobci přípisem ze dne 9. 3. 2006 a 8. 6. 2006, že jeho odvolání proti platebním výměrům směřovala proti pravomocně zrušeným rozhodnutím, a proto v dalším řízení bude věc vrácena zpět prvostupňovému celnímu orgánu, aby po řádném zjištění skutkového stavu znovu posoudil, zda a v jaké výši lze žalobci vyměřit příslušnou daňovou povinnost. Po provedeném dokazování vydal celní orgán dne 19. 2. 2009 rozhodnutí č.j. 668-6/09-1768000-021, platební výměr č. R/0001-6/2009, ve kterém vyměřil žalobci clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty za dovoz pohonných hmot v souhrnné výši 2 754 548 762 Kč. Celní dluh vznikl odnětím pohonných hmot celnímu dohledu podle § 240 odst. 1, 2 tehdy účinného celního zákona ve dnech a množství uvedených ve výrocích napadeného rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 19. 3. 2009 odvolání. Odvolací orgán (Celní ředitelství Praha) podané odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil rozhodnutím o odvolání ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-021.
50. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že vyměřené částky cla a daní byly vyměřeny po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Uvedený rozsudek Městského soudu v Praze byl následně k podané kasační stížnosti žalovaného zrušen a věc byla vrácena Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114). Městský soud v Praze poté rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, kdy napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí bylo zrušeno z důvodu prekluze dluhů vzniklých v letech 1997 a 1998, přičemž Městský soud v Praze uložil žalovanému, aby v navazujícím řízení této skutečnosti přizpůsobil výrok platebního výměru. Jinak dle jeho názoru napadené rozhodnutí při soudním přezkumu obstálo.
51. V pokračujícím řízení vydal žalovaný dne 19. 4. 2018 rozhodnutí č.j. 5016-10/2018-900000-318, kterým opětovně rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Praha D1 ze dne

19. 2. 2009, č.j. 668-6/09-176800-021, platební výměr č. R/00001-6/2009. Toto rozhodnutí žalovaného je nyní předmětem soudního přezkumu.

Posouzení věci soudem

52. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
53. **Nejprve se soud zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu (bod VIII. žaloby)**, a to konkrétně uplynutí tříleté prekluzivní lhůty podle § 4 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“), která měla dle názoru žalobce uplynout dne 16. 6. 2007. Nad rámec uvedené námítky se soud dále zabýval také otázkou uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu podle § 4 odst. 3, část věty za středníkem, zákona o soustavě daní, neboť prekluzi správní soud zkoumá z úřední povinnosti. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 1464/07, ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechna rozhodnutí jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>), účelem řízení před soudem není poskytovat ochranu právům, která neexistují.
54. Podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní 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.
55. Podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní 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; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.
56. Podle § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.
57. Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty k vyměření celního dluhu v projednávané věci, je podstatné především to, zda při vlastním běhu prekluzivní lhůty nedošlo k jejímu přerušení nebo stavení. Přerušením dochází k přetržení prekluzivní lhůty a k započetí běhu lhůty nové, zatímco stavení znamená pouze její pozastavení s tím, že lhůta po určité době 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 lhůta neběží, a skončí až po pravomocném ukončení řízení před soudem.
58. 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 § 41 s. ř. s. výslovně vložena až novelou soudního řádu správního 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, č. 142/2007 Sb. ÚS (dostupný na www.usoud.cz): „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. 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.“ Ustanovení § 41 s.ř.s. se proto v daném případě uplatní bez omezení.

59. Pro řádné posouzení námitky žalobce je třeba také uvést, že námitkou uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu v dané věci se správní soudy již v minulosti zabývaly, a to konkrétně do doby vydání rozhodnutí Celního ředitelství Praha č.j. 8287-20/2009-170100-21 ze dne 1. 7. 2009. Jedná se především o rozhodnutí Městského soudu v Praze – rozsudek ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114 (řízení ve věci žalobce) a ze dne 31. 5. 2012, č.j. 9 Afs 72/2011-218 (řízení ve věci obchodní společnosti Bena a.s.). Oba rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz. Jako nadbytečné hodnotí soud znovu opakovat vše, co již bylo v této souvislosti dříve vysloveno, proto budou níže rozvedeny pouze hlavní důvody, pro které správní soudy v minulosti žalobcovu námitku prekluze neshledaly důvodnou.
60. Celní úřad v jednotlivých výrocích platebního výměru č. R/0001-6/2009, č.j. 668-6/09-1768000-021, ze dne 19. 2. 2009, rozepsal data a množství, v nichž byly pohonné hmoty v letech 1997 až 2002 odnímány celnímu dohledu. Celní úřad spojoval okamžik vzniku jednotlivých celních dluhů s okamžikem, kdy byla konkrétní množství pohonných hmot odepisována z účtu společnosti Bena a.s. v evidenci BPCS. Celní dluhy tak dle jeho pojetí vznikaly průběžně, a to po celé období. Na tom setrvalo ve svém rozhodnutí ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-21, také Celní ředitelství Praha. Současně celní orgány původně vycházely z toho, že vyměření celního dluhu není omezeno žádnou prekluzivní lhůtou, neboť zákon o soustavě daní žádnou konkrétní lhůtu nestanovil.
61. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415, kterým přezkoumal napadené rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-21, dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu v daném případě uplynula již v červnu 2008, avšak celní dluh byl vyměřen až v červenci 2009, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty, proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
62. Uvedené rozhodnutí městského soudu posléze zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, ve kterém odkázal na své předchozí rozhodnutí ze dne 31. 5. 2012, č.j. 9 Afs 72/2011-218, a vyslovil, že prekluze práva je skutečnost významná především z hlediska práva hmotného. Proto byly v dané věci celní orgány vázány právní úpravou účinnou v době vzniku celního dluhu. Celní orgány původně vymezily vznik celního dluhu rozmezím od 31. 1. 1997 do 16. 10. 2002, proto pro dluhy vzniklé do 30. 6. 2002 byl 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., která s účinností od 1. 7. 2002 stanovila, že po uplynutí 3 let od konce roku, ve kterém celní dluh vznikl, nelze částku cla zapsat do evidence a na základě toho dlužníkovi doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření (§ 268 odst. 1 a 2 celního zákona v daném znění). Pro dluhy vzniklé po 1. 7. 2002 do 16. 10. 2002 je tedy bezpochyby rozhodným celní zákon účinný od 1. 7. 2002. Absence právní

úpravy prekluzivní lhůty v celním zákoně ve znění do 30. 6. 2002 nicméně neznamená, že by celní orgány byly oprávněny vyměřit celní dluh po nekonečně dlouhou dobu. Takový závěr by byl v právním státě neudržitelný, a je proto třeba 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 blášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo žalobu na tuto daň*“. Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu byla v dané věci stanovena jako tříletá s tím, že se její počátek odvíjí od vzniku celního dluhu, jímž se v obecné rovině rozumí povinnost určité osoby zaplatit celní dluh. Nejvyšší správní soud dále upozornil na úkony, jejichž učiněním dochází podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní k přerušení běhu prekluzivní lhůty a počátku běhu nové prekluzivní lhůty. Přerušení prekluzivní lhůty však nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření celního dluhu a žalobce o něm musel být zpraven; dále musí jít o úkon: (i) učiněný před uplynutím konce prekluzivní lhůty, (ii) vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového (celního) subjektu, (iii) směřující k vyměření celního dluhu, (iv) který je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a (v) jsou při něm zachována práva daňového (celního) subjektu na součinnost; (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č.j. 8 Afs 7/2005-96). Absence byť i jen jediné z těchto podmínek způsobí, že úkon nemůže mít účinky přerušení prekluzivní lhůty.

63. Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, nově rozhodl o podané žalobě rozsudkem ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622. V tomto rozsudku konstatoval, že celní dluhy vzniklé v průběhu let 1997 a 1998 jsou prekludovány. Co se týče celních dluhů z let 1999 až 2002, městský soud uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celních dluhů neshledal. Z těchto důvodů zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
64. Žalobce v podané žalobě uvádí, že se závěry přijatými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, a na něj navazujícími závěry pátého senátu Městského soudu v Praze vyjádřenými v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, nesouhlasí, neboť je shledává v rozporu s konstantní judikaturou. Takový rozpor však jedenáctý senát městského soudu neshledal. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, na který žalobce poukázal, byl již překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2008, č.j. 8 Afs 86/2006-69, není použitelný, neboť se jedná o případ s odlišnými skutkovými okolnostmi. Jedenáctý senát městského soudu proto konstatuje, že nejsou dány důvody pro odchýlení se od shora uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, a proto je převzal do svého rozhodnutí. Pouze některé dílčí úvahy korigoval, jak bude níže uvedeno.
65. Na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, lze tedy v dané věci učinit následující konkrétní závěry:

Prekluzivní lhůta pro vyměření nejstaršího celního dluhu vzniklého v roce 1999 počala ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní ve spojení s § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků běžet dnem 1. 1. 2000. Prvním úkonem, který měl za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 4 odst. 3 věty před středníkem zákona o soustavě daní, bylo místní šetření konané celním úřadem dne 8. 8. 2002. V důsledku tohoto úkonu počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, a to od 1. 1. 2003. Ta běžela až do 15. 6. 2004, kdy došlo k jejímu stavení ve smyslu § 41 s.ř.s. v důsledku žaloby podané proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2004, č.j. 105-04/04-1701/21, u Městského soudu v Praze dne 15. 6. 2004 (řízení vedené pod sp. zn. 8 Ca 131/2004).

Z prekluzivní lhůty tak do doby jejího stavení uběhl 1 rok, 5 měsíců a 16 dnů. Prekluzivní lhůta se poté stavila nejméně po dobu od 16. 6. 2004 do 1. 11. 2005, tj. datum právní moci rozhodnutí ve věci sp. zn. 8 Ca 131/2004 [k tomu je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, uvedl, že prekluzivní lhůta se stavila pouze do 27. 9. 2005, tj. do dne vydání rozhodnutí ve věci sp. zn. 8 Ca 131/2004, což je ovšem nesprávné, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2012, č.j. 2 Afs 79/2011-171 (dostupný na www.nssoud.cz), dle kterého dochází k ukončení stavení lhůty ve smyslu § 41 s.ř.s. až právní mocí rozsudku krajského soudu o žalobě]. Lhůta se tedy stavila po dobu 1 roku, 4 měsíce a 16 dní. Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu následně začala znovu běžet dne 2. 11. 2005 a do jejího uplynutí zbýval nejméně 1 rok, 6 měsíců a 14 dnů.

Dne 17. 10. 2006 byl učiněn kvalifikovaný úkon ve smyslu § 4 odst. 3 věty před středníkem zákona o soustavě daní, který směřoval k vyměření celního dluhu, a který byl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Tímto úkonem bylo předvolání, jímž celní úřad předvolal žalobce k ústnímu jednání na den 7. 11. 2006 ve věci stanovení výše celního dluhu týkajícího se zboží propuštěného do celního režimu uskladňování v celním skladu v období let 1997 až 2002. Předvolání bylo doručeno zástupci žalobce dne 19. 10. 2006 a žalobci dne 20. 10. 2006. V důsledku tohoto úkonu došlo k opětovnému přerušení tříleté prekluzivní lhůty, která počala znovu běžet od 31. 12. 2006. Dalšími kvalifikovanými úkony přerušujícími běh prekluzivní lhůty bylo předvolání ze dne 23. 11. 2006 (shodného obsahu jako předvolání ze dne 17. 10. 2006, protože k ústnímu jednání dne 7. 11. 2006 se žalobce nedostavil) a navazující ústní jednání konané dne 12. 12. 2006. Konečně byla prekluzivní lhůta přerušena i předvoláním ze dne 24. 4. 2008 a ústními jednáními konanými dne 14. 5. 2008 a 24. 6. 2008. Prekluzivní lhůta tedy počala nově běžet od 1. 1. 2009 a skončila by dne 1. 1. 2012. Ještě před uplynutím této prekluzivní lhůty byl ovšem prvostupňovým správním orgánem vydán platební výměr č. R/00001-6/2009, jímž byl vyměřen žalobci celní dluh (rozhodnutí bylo vydáno dne 19. 2. 2009), a rozhodnutí Celního ředitelství Praha č.j. 8287-20/2009-170100-21, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti tomuto rozhodnutí celního úřadu (rozhodnutí bylo vydáno dne 1. 7. 2009). Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 8. 7. 2009.

66. V důsledku zrušujícího rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, však došlo k pokračování běhu prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu. Jak již bylo uvedeno, prekluzivní lhůta počala běžet dne 1. 1. 2009 a měla uplynout dne 1. 1. 2012. Dne 19. 2. 2009 byl prvostupňovým správním orgánem vydán platební výměr č. R/00001-6/2009, a dne 1. 7. 2009 bylo Celním ředitelstvím Praha rozhodnuto o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí (rozhodnutí Celního ředitelství Praha č.j. 8287-20/2009-170100-21). Dne 1. 9. 2009 podal žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha žalobu k Městskému soudu v Praze (spis veden pod sp. zn. 5 Ca 145/2009).
67. Podáním žaloby k Městskému soudu v Praze došlo podle § 41 s.ř.s. k opětovnému stavení běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu. Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu tedy běžela od 1. 1. 2009 do 1. 9. 2009, kdy byla Městskému soudu v Praze doručena žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-21. Z tříleté prekluzivní lhůty tak do doby jejího stavení uplynulo 8 měsíců a 1 den.
68. Prekluzivní lhůta se poté stavila od 2. 9. 2009 do 15. 5. 2014, kdy došlo k nabytí právní moci rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415. Prekluzivní lhůta se stavila po dobu 4 roků, 8 měsíců a 14 dní.
69. Prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu opětovně počala běžet dne 16. 5. 2014 (den následující po právní moci rozhodnutí městského soudu ve věci sp. zn. 5 Ca 145/2009), neboť

jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č.j. 8 Afs 29/2011-78, „[l]hůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neběží před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti (§ 41 a § 120 s. ř. s.)“: Naopak v době mezi dnem nabytí právní moci rozsudku krajského soudu a dnem zahájení řízení o kasační stížnosti tyto lhůta běží (srov. Blažek T.; Jirásek J.; Molek P.; Pospíšil P.; Sochorová V.; Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016).

70. Dne 28. 5. 2014 podal žalovaný proti rozhodnutí městského soudu kasační stížnost. Ve smyslu § 41 s.ř.s. proto došlo znovu ke stavení běhu prekluzivní lhůty, a to počínaje dnem 29. 5. 2014. Prekluzivní lhůta tedy v daném případě běžela v období od 16. 5. 2014 do 28. 5. 2014, tj. po dobu 13 dnů. Je třeba doplnit, že se žalovaný mylí, když v žalobou napadeném rozhodnutí dobu mezi nabytím právní moci rozsudku ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415, a podanou kasační stížností, do běhu prekluzivní lhůty nezapočetl.
71. Od 29. 5. 2014 prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu neběžela, a to až do dne 25. 11. 2016, kdy nabylo právní moci rozhodnutí Městského soudu ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622. Stavení prekluzivní lhůty tedy trvalo po dobu 2 roky, 5 měsíců a 27 dní.
72. Prekluzivní lhůta počala opětovně běžet až ode dne 26. 11. 2016. Napadené rozhodnutí č.j. 5016-10/2018-900000-318, bylo vydáno 19. 4. 2018. Žalobci bylo téhož dne také doručeno. Prekluzivní lhůta tedy běžela po dobu 1 roku, 4 měsíců a 24 dní.
73. Lze tedy shrnout, že v období od 1. 1. 2009, kdy počala opětovně běžet tříletá prekluzivní lhůta, do dne nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí, tj. do 19. 4. 2018, běžela prekluzivní lhůta pouze v těchto obdobích:
- od 1. 1. 2009 do 1. 9. 2009, tj. 8 měsíců a 1 den;
 - od 16. 5. 2014 do 28. 5. 2014, tj. 13 dní;
 - od 26. 11. 2016 do 19. 4. 2018, tj. 1 rok, 4 měsíce a 24 dní.

Z tříleté prekluzivní lhůty proto uplynulo celkem 2 roky, 1 měsíc a 8 dní. Rozhodnutí žalovaného tedy bylo vydáno dříve, než uplynula subjektivní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu.

74. Soud se dále zabýval otázkou, zda nedošlo k uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu podle § 4 odst. 3, část věty za středníkem, zákona o soustavě daní.
75. Z ustanovení § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní vyplývá, že objektivní prekluzivní lhůtu není možné (na rozdíl od prekluzivní lhůty subjektivní) přerušit úkonem směřujícím k vyměření daně. Naopak ustanovení § 41 s.ř.s. upravující stavení běhu prekluzivní lhůty se uplatní i pro plynutí objektivní lhůty, jak vyplývá především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č.j. 1 Afs 130/2004-90 (dostupný na www.nssoud.cz), dle kterého nelze zapomínat na § 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“. V této souvislosti soud dále doplňuje, že ustanovení § 41 s.ř.s. se použije i poté, co došlo s účinností od 1. 1. 2011, tj. k účinnosti daňového řádu, ke změně právní úpravy, v důsledku níž byl zrušen § 148 odst. 4 písm. a) a § 148 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č.j. 9 Afs 72/2011-218 (dostupný na www.nssoud.cz): „V současnosti je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 SŘS a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 SŘS vyloučila. Zatímco podle ustanovení § 41 SŘS 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. Vyšše 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.“ Pokud však jde o řízení zahájená před nabytím účinnosti daňového řádu, jako je tomu v nyní posuzovaném případě, platí, že „*se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních právních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s.ř.s. (...) 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.*“. Městský soud v Praze nemá důvod se od uvedených závěrů odchýlit.

76. Soud opakuje, že prekluzivní lhůta pro vyměření nejstaršího celního dluhu vzniklého v roce 1999 počala běžet dne 1. 1. 2000 a uplynout mohla nejdříve dne 1. 1. 2010. V důsledku zahájení soudních řízení však došlo podle § 41 s.ř.s. ke stavení běhu této lhůty, a to v následujících obdobích:

- od 16. 6. 2004 do 1. 11. 2005, tj. 1 rok, 4 měsíce a 16 dní (v důsledku řízení vedeného před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 8 Ca 131/2004);
- od 2. 9. 2009 do 15. 5. 2014, tj. 4 roky, 8 měsíců a 14 dní (v důsledku řízení vedeného před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 5 Ca 145/2009);
- od 29. 5. 2014 do 25. 11. 2016, tj. 2 roky, 5 měsíců a 27 dní (v důsledku řízení vedeného před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 92/2014 a Městským soudem v Praze pod sp. zn. 5 Af 67/2015).

Desetiletá prekluzivní lhůta tedy neběžela nejméně po dobu 8 let, 6 měsíců a 27 dní. O tuto dobu se objektivní prekluzivní lhůta, která měla uplynout dne 1. 1. 2010, prodloužila a uplynula až dne 27. 6. 2018. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 19. 4. 2018 a téhož dne také nabylo právní moci. Je proto nepochybné, že rozhodnutí bylo vydáno dříve, než objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu uplynula.

77. S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že ke dni nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí subjektivní ani objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu podle § 4 odst. 2 a 3, část věty za středníkem, zákona o soustavě daní neuplynula. Soud proto námitku žalobce neshledal důvodnou.

78. **Soud se dále zabýval námitkou nesprávně zjištěného skutkového stavu. Pro větší přehlednost soud jednotlivé dílčí námitky vznesené žalobcem rozdělil následujícím způsobem:**

- a) neztotožnění zboží v režimu VCS (bod IV., XV. a XVI. žaloby);
- b) evidence BPCS (bod IV. a XI. žaloby);
- c) účelové a nesprávné vytvoření tabulek „Zjištění celního úřadu“ (bod IV. žaloby);
- d) bilance předložené společností Čepro, a.s. (bod IV. a X. žaloby);
- e) znalecký posudek BDO (bod XVIII. žaloby);
- f) selekce primární dokumentace (bod IV. a XII. žaloby);
- g) samostatná nádrž ve skladu Smyslov (bod XIII. žaloby);
- h) problematika tzv. dvojího zboží (bod XVII. žaloby).

79. (a) Žalobce namítal, že žalovaný měl postupovat podle § 127 celního zákona a zboží uložené v režimu VCS řádně ztotožnit. Tuto námitku žalobce dále rozvedl v bodě XV. žaloby, kde namítal, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami týkajícími se ztotožnění deklarovaného

zboží. V bodě XVI. žaloby pak žalobce poukázal na znalecký posudek VŠCHT, který dle jeho názoru vyvrací tvrzení žalovaného o tom, že zboží nebylo možné řádně ztotožnit.

80. Uvedená námitka nepochybně souvisí s fungováním produktovodní sítě a s bilančním principem, na kterém bylo nakládání se zbožím umístěným v produktovodní síti založeno. Žalobce zdůrazňuje individuální dodávku zboží a její nezaměnitelnost, avšak zcela opomíjí skutečnost, že obchodování v produktovodní síti tímto způsobem nefungovalo, ani fungovat nemohlo. Kupujícímu nikdy nebyla vydávána nezaměnitelná masa zboží, jak se žalobce snaží prokázat. Naopak veškeré zboží v produktovodní síti bylo určeno genericky, tedy zboží mělo stejné základní parametry, které byly rozhodné pro správné sazební zařazení zboží a pro jeho další užití. Nejednalo se ovšem fakticky o totéž zboží. Jako takové proto nebylo a nemohlo být ani individualizováno. Nakládání se zbožím tak, jak o něm hovoří žalobce, nebylo dost dobře možné. Z těchto důvodů nelze souhlasit s názorem žalobce, že celní orgány pochybily, pokud zboží řádně neztotožnily, neboť takovéto ztotožnění bylo s ohledem na fungování produktovodní sítě vyloučeno.
81. Soud rovněž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že se žalovaný s jeho námitkou řádně nevypořádal. Žalovaný se s námitkou žalobce vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí, a to především v bodech [240] až [244], když uvedl, že bylo prokázáno, že zboží Beny a.s. bylo v určitém prokazatelném množství na jedné straně zaváděno do produktovodu, na straně druhé, tj. ve středisku produktovodní sítě Klobouky u Brna, zboží v době čerpání vytékalo. V reálném čase však zjevně nemohlo jít o totéž zboží, které do produktovodu teprve vstupovalo. Celní orgány proto sledovaly osud zboží, které bylo určeno genericky, nikoliv pohyb individuální masy zboží. Individuální ztotožnění konkrétního množství zboží a sledování jeho individuálního fyzického pohybu bylo vzhledem k jeho vlastnostem a způsobu nakládání s ním vyloučeno. Dále žalovaný k této námitce v bodech [448] až [465] svého rozhodnutí doplnil, že zboží bylo vydáváno zastupitelné z důvodu technologického fungování produktovodní sítě a společnost Čepro, a.s. byla limitována fyzikálně chemickými vlastnostmi zboží. Údaje o charakteru zboží byly sice obsahem obchodních i účetních dokladů, avšak okamžikem vstupu do produktovodní sítě ztratily svůj význam. Technologické evidence společnosti Čepro, a.s. neobsahovaly údaje o vlastníku zboží nebo celním statusu zboží samotného. Přesto bylo zboží v produktovodní síti možné identifikovat, a to z hlediska množství, komoditního a z hlediska fyzikálně chemických vlastností uloženého zboží.
82. Žalovaný se tedy otázkou možného ztotožnění zboží řádně ve svém rozhodnutí zabýval. Podrobně a vyčerpávajícím způsobem vysvětlil, jakým způsobem fungoval bilanční princip produktovodní sítě, jak bylo se zbožím v produktovodní síti nakládáno a z jakého důvodu nebylo možné zboží individuálně ztotožnit. Těmto závěrům nemůže soud nic vytknout a plně se s nimi ztotožňuje. Naopak soud nesouhlasí s názorem žalobce, že i přes uvedený bilanční princip mohlo být zboží řádně ztotožněno. To nepotvrzují ani listiny, na které žalobce odkazuje, a které žalobce účelově vykládá tak, aby popřel samotný bilanční princip, jehož fungování bylo dle názoru soudu bezpečně prokázáno.
83. Co se konkrétně týká znaleckého posudku prof. Grose z VŠCHT, soud uvádí, že z něj jednoznačně plyne, že ačkoliv mohou mít konkrétní pohonné hmoty od různých výrobců různé složení, musejí být plně zaměnitelné pro použití v motorech. To znamená, že např. motorová nafta musí vždy splňovat vlastnosti motorové nafty, a je přitom nerozhodné, jak je pro účely obchodování nazvána. Míchat různé pohonné hmoty tedy není přípustné. Nicméně nic nesevčí o tom, že se tak v produktovodech společnosti Čepro, a.s. dělo. Tam sice docházelo k mísení zboží, avšak vždy zboží stejné povahy a se stejným sazebním zařazením. Dle názoru soudu proto

znalecký posudek nijak nevyvrací tvrzení žalovaného o nemožnosti ztotožnit předmětné zboží. Soud proto tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

84. (b) Žalobce své další rozsáhlé námitky směřoval proti evidenci BPCS, zejména pak proti jejímu nezákonnému původu a neúplnosti. Své námitky dále rozšířil v bodě XI. žaloby, v němž poukázal na evidenci BPCS ze dne 30. 9. 2002, která je dle jeho názoru kompletní, avšak žalovaný k ní nepřihlédl.
85. Evidenci BPCS se žalovaný podrobně zabýval v kapitole 8.3, body [319] až [363] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že veškeré zboží bylo evidováno provozovatelem produktovodní sítě v jeho účetním a evidenčním systému BPCS („Business Planning and Control“). Skutečnost, že zboží bude evidováno, vyplývá ze vzájemně uzavřených smluvních vztahů. Samotná databáze, a údaje v ní obsažené, žádné kritérium pravdivosti neobsahovaly. Vlastnosti BPCS zajišťovaly, že údaje zapsané do databáze není možné přepisovat. Databáze tak mohla být pravdivá pouze do té míry, do jaké byla pravdivá samotná data vkládaná do databáze. Pravdivost databáze byla následně verifikována dalšími důkazy, které byly založeny ve správním spise. Z důvodu pochybností o zachování průkaznosti původu údajů získaných z BPCS, využily celní orgány databázi BPCS získanou orgány činnými v trestním řízení, kdy údaje o zboží byly z databáze BPCS staženy přímo za účasti znalce. Odlišné verze BPCS ve svých zjištěních žalovaný nepoužil a provedení dokazování jejich prostřednictvím odmítl. Věrohodnost samotného programu BPCS je nezpochybnitelná, neboť se jedná o profesionální účetní a evidenční program. Marginální nesrovnalost by mohla mít svůj původ v systému zadávání dat do programu a v okolnostech, které souvisely se zadáváním dat do systému. Skutková zjištění jsou také zatížena systémovou „chybou“, která spočívala ve zpoždění zadávání dat do evidence. Všechny tyto skutečnosti vzal celní orgán v úvahu. Evidence BPCS rovněž evidovala příjmy a výdaje zboží na účtu společnosti Bena a.s. v jednotlivých dnech, proto bylo možné získat přehled o množství zboží v produktovodní síti. Své úvahy žalovaný dále rozvedl v kapitole 13, body [516] až [617] napadeného rozhodnutí.
86. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Obsah správného spisu nevyvolává pochybnosti o tom, že o zásobách zboží v produktovodní síti společnost Čepro, a.s. účtovala v evidenci BPCS. V této evidenci byly evidovány všechny vstupy i výstupy zboží Beny a.s. do/z produktovodní sítě, které Bena a.s. prodávala svým zákazníkům. Evidence byla vedena tak, že vstupem nebo výstupem zboží docházelo na účtu Beny a.s. k připsání nebo odpisu příslušného množství zboží určité komodity. Evidence BPCS dále evidovala i prodeje a nákupy zboží v rámci produktovodní sítě, kdy zboží do produktovodní sítě nevstupovalo, ani z ní nebylo vydáváno. Důvodem evidování bylo ujednání ve smlouvě o transportu a skladování zboží č. 200/314/1998 ze dne 23. 3. 1998, která byla uzavřena mezi společnostmi Bena a.s. a Čepro, a.s. Podle čl. VII bodu 7.1 této smlouvy se Čepro, a.s. zavázalo zajistit řádnou evidenci transportovaného a skladovaného zboží podle druhu a množství zboží, data naskladnění a vyskladnění a místa uložení zboží. Shodné ujednání obsahovala také smlouva o transportu a skladování zboží č. 200/371/1999, která byla uzavřena mezi týmiž smluvními stranami dne 1. 7. 1999. Společnost Čepro, a.s. se dále zavázala po ukončení měsíce zpracovat bilanční přehled zboží.
87. Je také nepochybné, že celní orgány zprvu označily evidenci BPCS za nevěrohodnou. To souviselo především se zjištěním, že účetní evidence BPCS není navázána na evidenci technologickou, že se v ní jednotlivé dovozy či prodeje zboží evidují se zpožděním, a případné nepřesnosti se korigují měsíčně zpětně. Stav zásob navíc vůbec neodpovídal stavu zásob zachycenému v účetnictví Beny a.s. V novém řízení však pracovaly celní orgány s touto evidencí mnohem lépe a k jednotlivým obchodním případům v ní zanesených vyhledávaly listiny, které by takto evidovaný pohyb zboží dokládaly.

88. Co se konkrétně týká způsobu získání evidence BPCS, soud uvádí, že z protokolu o místním šetření provedeném Celním úřadem Praha III dne 4. října 2002 vyplývá, že místní šetření proběhlo v prostorách společnosti Čepro, a.s. v Roudnici nad Labem; kontrolovanou osobou byla společnost Qris. Šetření se týkalo pořízení datového souboru z informačního systému BPCS zavedeného u společnosti Čepro, a.s., a to pro účely daňové kontroly probíhající u společnosti Bena a.s. Při místním šetření byly kontrolujícím celníkům předány dvě diskety. V zápisu z jednání Celního úřadu Praha III z téhož dne se uvádí, že při místním šetření provedeném dne 6. srpna 2002 předalo Čepro, a.s. celním orgánům informace o veškerých příjmech a výdajích ropných produktů, které byly pro Benu, a.s. evidovány v elektronickém systému BPCS. Při daňové kontrole Beny a.s. bylo dále zjištěno, že s elektronickými daty systému BPCS disponuje také společnost Qris. Generální ředitel této společnosti předal příslušná data zástupcům celního úřadu se souhlasem Čepra, a.s. dne 30. září 2002. Dne 1. října 2002 byla tato data porovnána s daty od Čepra, a.s. a vyšlo najevo, že data předaná Čeprem, a.s. jsou neúplná, a proto byla vyloučena z daňové kontroly. Databáze získaná od společnosti Qris zase obsahovala pouze příjmy a výdaje společnosti Bena a.s., proto byla rovněž tato evidence shledána neúplnou. Dne 4. října 2002 proto proběhlo místní šetření u Čepra, a.s. v Roudnici nad Labem. Při něm celní orgány vznesly požadavek na databázi, která by obsahovala údaje o obchodech Beny a.s. v nepřetržitém časovém sledu od zahájení skladových operací až do současnosti. V závěru zápis konstatuje, že právě tato verze (ze dne 4. 10. 2002) bude použita při daňové kontrole ke zjištění skutečného pohybu zboží v produktovodu. Podle úředního záznamu o nahlížení do spisu ze dne 27. dubna 2007 byla evidence získána v rámci místního šetření dne 4. 10. 2002 od společnosti Qris.
89. Na základě shora uvedeného je třeba dát žalobci za pravdu v tom smyslu, že způsob získání evidence BPCS není ze správního spisu příliš jasný. Soud ve správním spisu nenalezl žádný protokol ani úřední záznam o tom, kdy a jak byla po 4. 10. 2002 získána „autorizovaná“ verze BPCS.
90. Současně nebylo prokázáno, že stahování dat byl přítomen znalec, jak uvádí žalovaný. Naopak již z pouhého textu protokolu o místním šetření ze dne 4. 10. 2002, jakož i z posudku Ing. Voltra, vyplývá spíše opak. Z vlastního textu znaleckého posudku plyne, že znalec měl k dispozici „datový soubor – výběr dat z elektronického informačního systému BPCS, který pro společnost Čepro, a.s. vede společnost Qris, o pohybech zboží – PHM ve vlastnictví společnosti Bena a.s., které je uloženo v potrubním a skladovacím systému Čepra, a.s. (vydáno společností Qris CÚ Praha III)“. Z této informace je patrné, že znalec používal data, která původně na žádost celního úřadu generovala z BPCS společnost Qris.
91. Dle názoru soudu se však jedná o formální nedostatek, který není vadou, jež by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Za závažnou by soud považoval námitku, která by poukazovala na to, že v průběhu řízení začaly celní orgány pracovat s obsahově jinými daty, aniž na to účastníka upozornily. Taková námitka ale vznesena nebyla a ani jinak nic nesvědčí o tom, že by data obsažená v BPCS doznala po 4. 10. 2002 změny.
92. Pouze pro doplnění soud uvádí, že ani závěry znaleckých posudků týkající se CD 1-4 (znalecký posudek Ing. Vladimíra Růžičky, znalce z oboru elektroniky a výpočetní techniky, ze dne 10. 3. 2009, a znalecký posudek Mgr. Michala Veselého, znalce z oboru kriminalistiky a v odvětví kriminalistické počítačové expertizy, ze dne 15. 3. 2009) neprokazují, že celní orgány postupovaly při pořizování evidence BPCS nezákonně.
93. Po obsahové stránce žalobce evidenci BPCS vytýkal, že je neúplná, což se snažil prokázat i obchodními doklady přiloženými k replice a listinami předloženými u soudního jednání. V této

souvislosti je ovšem třeba upozornit, že celní orgány nevycházely při svých zjištěních z předpokladu, že evidence BPCS je bezchybná a zachycuje veškeré zboží dodané produktovodem; naopak zdůrazňovaly, že byla zjištěna určitá pochybení při vkládání dat o pohybech zboží na účtu. Tato pochybení byla zřejmě způsobena lidským selháním. Nebylo však možné provést jejich následnou opravu, neboť zadané údaje nebylo možné přepisovat a opravit. Přesto opravné mechanismy fungovaly, a to provedením dalšího zápisu, čímž bylo dosaženo evidenčních záznamů správných a pravdivých. Zjištěné údaje z evidence BPCS dále celní orgány konfrontovaly s listinnými důkazy. Konfrontací evidence BPCS a souborů různých obchodních listin (dodavatelské faktury Slovaftu, dodací listy Slovaftu, hlášenky Celního úřadu Břeclav, dodavatelské faktury Beny a.s., bilance zpracované Čeprem, a.s. a potvrzené Benou, a.s. apod.) pak celní orgány rekonstruovaly skutečný průběh obchodování s pohonnými hmotami. Lze proto uzavřít, že každý z desetitisíců jejích řádků je výsledkem srovnávání záznamů v BPCS s příslušnými listinami.

94. Ostatně posudek Ing. Voltra osvědčil, že záznamy v BPCS reálně odpovídají provedeným obchodním transakcím. Všechno zboží, na které existují zahraniční dodavatelské faktury a které bylo navrženo do režimu VCS a zůstalo dosud neprocleno, bylo „naskladněno“ i v Čepu, a.s.; ke zboží existují i tuzemské dodavatelské faktury. To podle posudku znamená, že nákupy souhlasí jak s evidencí Čepu, a.s. v BPCS, tak s účetnictvím Beny a.s. Některé nákupy nesouhlasí časově, ale v dalších obdobích se srovnají, nebo jsou tam odchylky méně významné, které mohou jít na vrub lidským chybám. Výstupy z BPCS nesouhlasí zcela s účetnictvím Beny a.s., neboť nelze přesně určit, odkud bylo zboží „vyskladněno“. V této souvislosti však Čepro, a.s. předložilo znalci auditorskou zprávu, ve které jsou vysvětleny rozdíly mezi bilancemi a výstupy BPCS, které se postupem času nakonec srovnají.
95. Pokud se žalobce dovolává údajů ze zařízení Micro-Motion, podle kterých mělo být v rozhodném období dopraveno do České republiky mnohonásobně více pohonných hmot, než jich bylo evidováno v evidenci BPCS, pak přehlídí, že tyto údaje se netýkaly pouze zboží ve vlastnictví Beny a.s., nýbrž i dalších vlastníků. Avšak pouze zboží ve vlastnictví Beny a.s. bylo předmětem zájmu celních orgánů. Celní orgány proto nezkoumaly evidenci BPCS jako celek, nýbrž zkoumaly pouze ty údaje z ní, které mohly souviset s osudem zboží dovezeného Benou a.s., a s výší případného celního dluhu. Konkrétní metodika je zachycena ve správním spise. Je třeba také říci, že evidence BPCS zaznamenávala údaje o zboží jiným způsobem než zařízení Micro-Motion. Zboží se považovalo za dodané až okamžikem, kdy bylo připsáno na účet Beny a.s. vedený v evidenci BPCS, nikoliv, jak se žalobce domnívá, okamžikem, kdy proteklo zařízením Micro-Motion. Lze proto uzavřít, že ze samotné masy údajů zaznamenaných zařízením Micro-Motion nelze dovodit, že evidence BPCS je nevěrohodná.
96. (c) Žalobce dále namítal účelové a nesprávné vytvoření tabulek označených jako „Zjištění celního úřadu“. Uvedenou námitku žalovaný vypořádal v bodě [571] napadeného rozhodnutí, když uvedl, že dokazování bylo velmi sofistikovaným procesem, jehož slovní popis by byl nesmírně komplikovaný a v podstatě nemožný. Z tohoto důvodu zvolil celní orgán formu důkazu o vzniku celního dluhu zápisem jednotlivých relevantních skutečností do tabulky zjištění (přílohy M, N, O, AA, AB a AC). Cílem bylo, aby jednotlivé údaje byly snadno přezkoumatelné a výsledky bylo možné srovnat s jinými způsoby zjištění.
97. Jak již bylo shora uvedeno, ze správného spisu je nepochybné, že celní orgány provedly konfrontaci evidence BPCS a souborů různých obchodních listin (dodavatelské faktury Slovaftu, dodací listy Slovaftu, hlášenky Celního úřadu Břeclav, dodavatelské faktury Beny a.s., bilance zpracované Čeprem, a.s. a potvrzené Benou a.s. apod.). Na základě této konfrontace pak celní orgány rekonstruovaly skutečný průběh obchodování s pohonnými hmotami. Svá zjištění posléze

zachytily v tabulkách označených jako „Zjištění celního úřadu“, což mělo toliko přispět k větší přehlednosti a snadnějšímu přezkumu zjištění celních orgánů.

98. Soud, na rozdíl od žalobce, tento postup shledává srozumitelným, hospodárným a přezkoumatelným. Naopak soud nesouhlasí s tím, že by celní orgány takto postupovaly účelově, nebo dokonce ve snaze jakkoliv manipulovat s důkazy. Žalobce navíc svá tvrzení nijak nedokládá. Soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.
99. (d) Žalobce dále brojil proti bilancím, které byly získány od společnosti Čepro, a.s. Svou námitku žalobce rozvedl v bodě X. žaloby.
100. Uvedenou námitku vypořádal žalovaný v kapitole 12.1.2., body [460] až [465] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že produktovodní a skladovací systém byl založen na bilančním principu. Systém BPCS evidoval skutečné příjmy a výdaje zboží umístěvaného v produktovodní síti a každý klient Čepra, a.s. si tyto údaje ověřoval prostřednictvím tzv. měsíčních bilancí. Účelem bilancí tedy bylo vzájemné potvrzení správnosti evidence zůstatku mezi smluvními stranami. Naopak předmětem bilance nebylo rozlišování statutu zboží. Společnost Čepro, a.s. navíc neměla žádné informace o celním režimu zboží a neměla ani možnost tyto informace získat. Doplnil také, že bilance jsou údaje o veškerém zboží na účtu Beny, a.s. k určitému dni. Bilance byly sestavovány na základě naskladnění a vyskladnění zboží s měsíční frekvencí – tzv. měsíční bilance. Bilanci připravovala společnost Čepro, a.s., která ji odeslala klientovi (v daném případě společnosti Bena a.s.) k písemnému odsouhlasení. Po ověření správnosti evidence zástupce Beny a.s. vrátil podepsaný originál či kopii bilance. V případě nesouhlasu vrátil tuto bilanci nepodepsanou.
101. Z obsahu správního spisu vyplývá, že bilance byly odsouhlaseny a podepsány zástupcem společnosti Bena a.s., Ing. Vomelou. Rovněž výpověď Ing. Vomely, která je zachycena v Protokolu o ústním jednání ze dne 31. 10. 2007, osvědčuje správnost bilancí vyhotovených Čeprem, a.s. O nesprávnosti bilancí nesvědčí ani znalecký posudek Ing. Voltra (viz čl. 189 znaleckého posudku). Ačkoliv znalec dospěl k závěru, že v oblasti skladové evidence panoval velký nepořádek a bilance se rozcházel s účetní evidencí, tento stav přisoudil znalec především tomu, že s bilancemi společnost Bena a.s. celý rok nepracovala. Na konci roku vždy srovnala své skladové zásoby i podle bilance Čepra, a.s. a tu předložila k inventuře.
102. V kontextu shora uvedeného se proto tvrzení žalobce o nepravosti bilancí jeví jako zcela účelové a ničím nepodložené. Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.
103. (e) Žalobce má dále za to, že znalecký posudek BDO prokazuje, že evidence BPCS je neúplná. Tyto závěry však dle jeho názoru žalovaný zcela pominul.
104. Předně je třeba uvést, že z námítky žalobce je sice zřejmé, že se závěry uvedenými žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí nesouhlasí, a to co do posouzení znaleckého posudku BDO, avšak svou argumentaci omezil na pouhé konstatování svého nesouhlasu. Soud tedy postrádá jakoukoliv konkretizaci uvedených výhrad proti závěrům žalovaného. Takto obecnou námitkou se proto soud mohl zabývat toliko ve stejně obecném rozsahu, přičemž námitku neshledal důvodnou.
105. Znalecký posudek BDO byl vypracován v trestním řízení jako revizní posudek ke starším posudkům vypracovaným společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. (dále jen „PWC“). Žalovaný v bodech [652] až [663] podrobně popisuje důvody, pro které nemohl přihlídnout k závěrům tohoto znaleckého posudku. Předně zpochybňuje skutečnost, že se jedná

o posudek revizní k posudku PWC. Dále sporuje jeho srozumitelnost, když znalec opakovaně odkazuje na předpoklady vznesené samotným objednatelem posudku, a to bez dalšího ověřování. Znalecký posudek je tak vystavěn na základě předpokladů, pro které žalovaný zpochybnil ověřitelnost tam uvedených závěrů. Znalec také pracuje s podklady, které buď ke znaleckému posudku vůbec nepřikládá, nebo u nich není patrný jejich původ. Znalecký posudek tedy neumožňuje prověřit pravost a autenticitu použitých podkladů.

106. K této námitce soud uvádí, že již Vrchní soud v Praze v usnesení ze dne 22. 5. 2015, sp. zn. 3 To 31/2015, který znaleckým posudkem provedl důkaz, poukázal na skutečnost, že tento znalecký posudek je možno považovat za posudek oponentní, neboť jeho zpracovatel vycházel z odlišných vstupních dat než zpracovatel posudku PWC. Takto nepochybně k tomuto znaleckému posudku přistoupil také žalovaný. Vzhledem k tomu, že se zde nacházely dva znalecké posudky, a to posudek PWC a posudek BDO, které dospěly k rozdílným závěrům, byl celní orgán povinen se s těmito rozdílnými závěry vypořádat, což žalovaný v daném případě řádně učinil. Žalovaný ve svém rozhodnutí velice podrobně a vyčerpávajícím způsobem vyložil, z jakého důvodu k posudku BDO nepřihlédl, a jeho závěry nevzal při svém rozhodování v úvahu. Ani tomuto postupu žalovaného nemůže soud ničeho vytknout.
107. Nelze dále přehlédnout, že sám žalobce pochybuje o závěrech vyslovených ve znaleckém posudku BDO, když v bodech 494 a 495 žaloby uvádí: „Nezodpovězenou otázkou zůstává, zda další dokumenty na vyskladnění existují a v kladném případě, jaké množství PHN bylo dle těchto dokumentů vyskladněno. Takové zjištění ale přeci nemůže znamenat, že se závěry znaleckého posudku BDO bez dalšího pominou (tím spíše, že jednoznačně vyvrací úplnost CD-3 a bilanci). Uvedené zjištění by mělo vést nepochybně k tomu, že by společnost Čepro měla být vyzvána k předložení veškerých výdejních lávek, kterými by prokázala vyskladnění. Pokud by se po tomto doplnění rovnaly výdeje příjmům, pak by bylo prokázáno, že znalec BDO pracoval s nekompletními materiály a jeho posudek by obstát nemohl.“
108. (f) Žalobce dále vyslovil podezření, že ze strany prvostupňového celního orgánu došlo k účelovému vyselektování primární dokumentace na straně příjmů tak, aby byla v souladu s CD-3. Uvedenou námitku žalobce vznesl také v souvislosti s námitkou ohledně evidence BPCS a jejího obsahu.
109. K obsahu evidence BPCS se již soud podrobně vyjádřil výše. Na tomto místě lze pouze zopakovat, že znalecký posudek Ing. Voltra nepochybně osvědčil, že záznamy v BPCS reálně odpovídají provedeným obchodním transakcím. Všechno zboží, na které existují zahraniční dodavatelské faktury, a které bylo navrženo do režimu VCS, a zůstalo doposud neprocleno, bylo naskladněno ve společnosti Čepro, a.s.; ke zboží existují i tuzemské dodavatelské faktury. To podle posudku znamená, že nákupy souhlasí jak s evidencí Čepra, a.s. v evidenci BPCS, tak s účetnictvím Beny a.s. I to byl důvod, proč soud neprovedl u jednání žalobcem navrhované důkazy.
110. Ve světle uvedeného znaleckého posudku jsou tvrzení žalobce o účelové manipulaci s primární dokumentací zcela mylná a soudu nezbyvá, než tyto ryze subjektivní úvahy bez dalšího odmítnout.
111. (g) Dále bylo třeba vypořádat se s námitkou žalobce, v rámci které se žalobce snažil vyvrátit skutkové závěry žalovaného o samostatné nádrži ve skladu Smyslov.
112. Jak již soud opakovaně uvedl, v evidenci BPCS bylo evidováno veškeré zboží Beny a.s. umístěvané v produktovodní síti. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že v evidenci BPCS

nebylo evidováno zboží umístěné v pronajatých skladech, tj. zejména sklad Smyslov, kde si příslušné evidence vedla Bena a.s. sama. Skladování ve Smyslově se opírá o smlouvu ze dne 4. 2. 1994 uzavřenou mezi Benou s.r.o. a Čeprem, a.s., která byla dále doplněna čtyřmi dodatky, které text rozšiřovaly o další služby poskytované Čeprem, a.s. Na základě těchto smluv mohla společnost Bena s.r.o. využívat určitý prostor skladovacích nádrží ve středisku Smyslov (posledním dodatkem i ve středisku Včelná) pro skladování svého zboží. Skladování však bylo administrativně a evidenčně odděleno od umístování zboží v produktovodní síti. Také evidence zboží byla pro skladování ve Smyslově a umístování v produktovodní síti vedena důsledně odděleně. Administrativní a zejména evidenční záležitosti si tedy vyřizovala Bena s.r.o. svými pracovníky. Nelze také přehlédnout, že bilance osvědčují pouze zásobu zboží v produktovodní síti. Naopak skladované zboží ze střediska Smyslov nebylo v produktovodní síti evidováno, proto nelze absenci bilancí nahradit evidencí střediska Smyslov.

113. Žalobce rovněž zcela účelově opomíjí skutečnost, že od roku 1997 bylo ve skladu Smyslov umístováno pouze zboží z Litvínova, nikoliv zboží dovážené ze Slovnaftu. Navíc zboží, které zde bylo skladováno, bylo výlučně zboží zdaněné a se zbožím evidovaným v BPCS nemělo toto zboží nic společného (viz dodatky ke smlouvě ze dne 4. 2. 1994).
114. Na základě shora uvedeného soud dospěl k jednoznačnému přesvědčení o tom, že skladování ve středisku Smyslov bylo administrativně a evidenčně odděleno od umístování zboží v produktovodní síti. Z tohoto důvodu ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.
115. (h) Žalobce dále popsal problematiku tzv. dvojího zboží, přičemž žalovaný dle jeho názoru nepřihlédl k tomu, že do České republiky bylo dopraveno minimálně o 300 tisíc tun pohonných hmot více, než kolik uvádí žalovaný.
116. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou, neboť závěry, které žalobce v podané žalobě dovozuje, nebyly prokázány. Jak již soud několikrát uvedl, evidence BPCS zaznamenávala údaje o zboží jiným způsobem než zařízení Micro-Motion. Žalobce zde navíc záměrně zaměňuje zboží určené pro společnost Bena, a.s. a zboží dopravené celkově, tj. i pro jiné subjekty. Pokud by pro Benu a.s. bylo skutečně zavedeno do produktovodu více pohonných hmot, než které jí bylo fakticky dodáno na základě vystavené faktury a dodacího listu, pak by takovou skutečnost musela zajisté brzy zjistit. Tato skutečnost by se musela projevit také v účetních dokladech k dováženému zboží ze Slovnaftu a konečně také Slovnaft by za takové zboží musel dostat řádně zaplacen. Nic z toho ovšem ze správného spisu nevyplývá. Závěry, které žalobce dovozuje z protokolů o čerpání, ilustrují pouze jeho vlastní verzi o dvojím zboží Beny a.s., se kterou se soud nemohl ztotožnit.
117. **Soud se dále vypořádal s námitkou žalobce směřující proti tomu, že se žalovaný nikterak nevypořádal s tím, že jím deklarované pohonné hmoty byly odňaty z režimu tranzit, za který žalobce neodpovídal (bod V. žaloby).**
118. Předně je třeba uvést, že nelze souhlasit s názorem žalobce, že se žalovaný s touto otázkou ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal. Naopak z napadeného rozhodnutí je zjevné, že se žalovaný k této námitce vyjádřil, a to konkrétně v kapitole 8.1, body [246] až [261]. Žalovaný zejména uvedl, že režim společného tranzitu byl zahájen v zahraničí, a to vstupem zboží do potrubí v zařízení Slovnaftu. Do tuzemska bylo zboží dodáno přechodem přes měřidla Micro-Motion u provozovatele produktovodní sítě, tj. společnosti Čepro, a.s. Toto zboží se stále nacházelo v režimu společný tranzit. Po umístění zboží v produktovodní síti byl režim tranzitu ukončen ex lege zápisem zboží na účet Beny a.s. v evidenci BPCS. Zboží, které nebylo na účet připsáno, tedy zboží v režimu tranzit, nemohl příjemce odebrat ani ho odejmout, protože při absenci zápisu na

úctu BPCS mu nemohlo být zboží vydáno. Po ukončení režimu tranzit se zboží podle § 93 celního zákona nacházelo v postavení dočasně uskladněného zboží, a to až do doby než bylo zboží propuštěno do následného celního režimu. Zboží tedy bylo po celou dobu pod celním dohledem a nedošlo ke změně celního statutu. Z pohledu celních orgánů mohlo být s tímto zbožím nakládáno pouze v souladu s postavením zboží dočasně uskladněného, resp. v souladu s celním režimem, do kterého by bylo propuštěno. Skutečnost, že produktovodní síť nebyla celním skladem, nebyla pro žalobce při realizaci jeho záměru překážkou. Zboží propouštěné do režimu uskladňování VCS bylo uskladňováno v produktovodní síti, tedy v cizím skladu, ve kterém pro zboží třetích stran nebyla standardně uplatňována režimová opatření nezbytná pro zboží propuštěné do režimu uskladňování ve VCS.

119. Z uvedeného je tedy zjevné, že se žalovaný námitkou žalobce uvedenou v odvolání zabýval velice podrobně. V napadeném rozhodnutí zcela jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil, proč námitku žalobce neshledal důvodnou. Soud proto nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že se žalovaný s jeho námitkou nijak nevypořádal.
120. K uvedenému soud dále dodává, že ani on neshledal, že by se zboží skutečně nacházelo v režimu tranzitu.
121. Podle § 144i odst. 4 písm. a) celního zákona platí, že při dopravě zboží potrubím se společný tranzit považuje v tuzemsku za ukončený zapsáním zboží do účetních dokladů příjemce a jeho dodáním do zařízení nebo rozvodných sítí užívaných tímto příjemcem.
122. Z citovaného ustanovení vyplývají jednotlivé podmínky, které musí být naplněny, má-li v konkrétním případě při dopravě zboží potrubím, dojít k ukončení režimu tranzitu. Těmito podmínkami jsou jednak zapsání zboží do účetních dokladů příjemce, a dále dodání konkrétního zboží do zařízení nebo rozvodných sítí užívaných příjemcem. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. V opačném případě k ukončení režimu společný tranzit nedochází. Soud tedy posuzoval, zda skutečně byly splněny shora uvedené podmínky pro ukončení režimu tranzit, jak uvedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.
123. Především lze uvést, že zboží bylo nepochybně zavedeno do zařízení nebo rozvodných sítí příjemce, a to konkrétně do produktovodní sítě společnosti Čepro, a.s. O tom svědčí zejména záznamy měřidel zařízení Micro-Motion. Ačkoliv je pravdou, že produktovodní síť byla ve vlastnictví společnosti Čepro, a.s., tedy osoby odlišné od příjemce, na základě smluvních vztahů byl příjemce, tj. společnost Bena a.s. oprávněna umisťovat zboží, jehož byla vlastníkem, v této produktovodní síti. Na základě smluvních ujednání stran se tedy produktovodní síť společnosti Čepro, a.s. stala zařízením příjemce zboží, tj. společnosti Bena a.s. Uvedené koneckonců nesporně ani žalobce, proto soud považuje uvedenou podmínku za naplněnou.
124. Složitější je otázka, zda byla naplněna také druhá ze zákonných podmínek, a to podmínka zápisu zboží do účetních dokladů příjemce. Žalobce především zpochybňuje samu skutečnost zápisu zboží v evidenci BPCS, neboť společnost Bena a.s. dle jeho názoru o existenci této evidence nevěděla, a rovněž nedávala společnosti Čepro, a.s. žádný pokyn k provedení zápisu. Tomuto tvrzení však soud neuvěřil. Z ujednání ve smlouvě o transportu a skladování zboží č. 200/314/1998 uzavřené dne 23. 3. 1998 mezi Benou a.s. a Čeprem, a.s. (konkrétně čl. VII. bod 7.1) je nepochybné, že společnost Čepro, a.s. se zavázala zajistit řádnou evidenci transportovaného a skladovaného zboží podle druhu a množství zboží, data „naskladnění“ a „vyskladnění“ a místa uložení zboží. Na základě uvedených skutečností lze dojít k jednoznačnému závěru o tom, že vlastník produktovodní sítě, tj. společnost Čepro, a.s., nejen skladoval dovážené zahraniční a jiné zboží, ale především vedl také zápisy relevantních účetních

údajů v programu BPCS. Zápis do evidence BPCS lze tedy bez dalšího považovat za splnění druhé zákonné podmínky pro ukončení režimu tranzitu.

125. Na základě shora uvedeného dospěl soud k jednoznačnému závěru o tom, že s předmětným zbožím nebylo nakládáno v režimu tranzit, jak se žalobce mylně domnívá. Naopak režim společného tranzitu byl ukončen ex lege, a to připsáním zboží na účet společnosti Bena a.s., který byl veden společností Čepro, a.s. v evidenci BPCS. Z tohoto důvodu rovněž není možné popřít odpovědnost žalobce za odnětí zboží celnímu dohledu. Soud proto ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.
126. **Soud se dále zabýval námitkou, v níž se žalobce ohradil proti tvrzení žalovaného, že jednal účelově ve shodě se společností Bena a.s. a měl před společností Čepro, a.s. utajovat informace o existenci zboží podléhajícího celnímu dohledu v produktovodní síti (bod VI. žaloby).**
127. Rovněž tuto námitku soud neshledal důvodnou. Na základě provedeného dokazování bylo celními orgány jednoznačně a bez pochybností prokázáno, že poté, co zboží překročilo českou celní hranici (při dopravě produktovodem se tak stalo průchodem zboží přes zařízení Micro-Motion v Kloboukách u Brna), bylo zaneseno do evidence BPCS jako zboží společnosti Bena a.s. Příslušné doklady ke zboží byly předloženy Celnímu úřadu Břeclav. Po dodání zboží a jeho zápisu do evidence BPCS (tj. po ukončení režimu tranzitu – viz shora) nemělo již Čepro, a.s. jako skladovatel ve vztahu ke zboží žádné veřejnoprávní povinnosti. Současně nebylo zjištěno, že by se v evidenci BPCS evidovaly celní režimy zboží, s výjimkou vlastního zboží společnosti Čepro, a.s. Bylo proto na zákaznících, aby informovali společnost Čepro, a.s. o tom, že zboží nebylo zdaněno. Pokud tak neučinili, považovala společnost Čepro, a.s. zboží za zdaněné. Z obsahu správního spisu rovněž neplyne, že by žalobce jako osoba odpovědná za průběh celního řízení informoval společnost Čepro, a.s. o pravidelném ukládání nezdaněného zboží v produktovodní síti.
128. Soud dále doplňuje, že tvrzení žalobce o tom, že by celní orgány své rozhodnutí založily na tom, že pohonné hmoty byly v produktovodní síti uloženy bez vědomí Čepra, a.s. není pravdivé. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vytýkal žalobci především nedostatek informací, který se vztahoval nikoliv k množství a druhu zboží, jak uvádí žalobce, ale k jeho celnímu režimu. To však žalobce záměrně zcela opomíjí.
129. Rovněž nelze souhlasit se žalobcem, že ze samotné skutečnosti, že zboží bylo v produktovodní síti mícháno se zbožím z jiných dodávek na základě bilančního principu, lze dovozovat odpovědnost společnosti Čepro, a.s. za odnětí zboží celnímu dohledu. To, že zboží bylo skladováno v produktovodní síti se zbožím stejného druhu a sazebního zařazení, ještě neznamená, že by bylo zboží odňato celnímu dohledu. Takové zboží v produktovodní síti stále leželo, bylo evidováno v BPCS jako přírůstek či zásoba, a pokud je chtěl jeho vlastník prodat, bylo mu to ze strany společnosti Čepro, a.s. umožněno.
130. Dovolává-li se žalobce v této souvislosti dopisu ze dne 16. 9. 1996, kterým se snaží prokázat, že společnosti Čepro, a.s. byl oznámen záměr skladovat zboží v produktovodní síti, pak dle názoru soudu tato listina nemůže žalobcem uvedená tvrzení potvrdit. Z dopisu určeného společnosti Čepro, a.s. pouze vyplývá, že žalobce dal Čepru, a.s. na vědomí smlouvu o uložení pohonných látek v produktovodním systému Čepra, a.s., kterou uzavřel s Benou a.s. dne 12. 9. 1996. Smlouva však není k dopisu připojena. Jak tedy z uvedeného plyne, nebylo prokázáno, že žalobce hodlal systematicky skladovat v produktovodní síti zboží podléhající celnímu dohledu.

131. Obdobně z výpovědí svědků, na které žalobce poukazuje, nelze dovodit, že by žalobce společnost Čepro, a.s. o všem řádně informoval.
132. Konečně nelze souhlasit ani s názorem žalobce, že způsob nakládání se zbožím v režimu VCS byl upraven směrnicí č. Q-05/98/101. Ze směrnice neplyne, že by Čepro, a.s. provozovalo VCS ve svých skladech i pro zboží třetích stran. I kdyby však ve VCS provozovaném Čeprem, a.s. bylo skladováno zboží třetích stran, nespatřuje tu soud žádnou souvislost s VCS, který provozoval v produktovodní síti žalobce, a tedy s celním dluhem, o který se v posuzované věci jedná.
133. **Soud se rovněž zabýval námitkou nezákonnosti postupu celních orgánů, které měly správní řízení zastavit již v roce 2006, neboť daňová kontrola nemohla být provedena, a právo provést kontrolu následnou již prekludovalo (bod VII. žaloby).**
134. Podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.
135. Podle § 127 odst. 1 celního zákona ve znění účinném po novelizaci provedené zákonem č. 1/2002 Sb., jsou celní orgány oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení. Podle odstavce 6 téhož ustanovení
136. Podle § 48 odst. 2 celního zákona se při celním dohledu zjišťuje druh, množství a jiné skutečnosti o zboží potřebné k posouzení, zda se dovoz, vývoz nebo tranzit zboží uskutečňuje nebo uskutečnil v souladu s celními předpisy.
137. Srovnáním obou institutů, tj. daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a následné kontroly podle § 127 celního zákona, je zřejmá jejich výrazná podobnost. Právní úprava následné kontroly byla zjevně inspirována právní úpravou daňové kontroly, o čemž svědčí mimo jiné také obdobná úprava procesních práv, která mají kontrolované osoby vůči správci daně (§ 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a § 127 odst. 9, resp. od 1. 5. 2004 odst. 4 celního zákona). Mezi tato práva patří zejména právo být přítomen jednání se zaměstnanci správního orgánu, právo předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které sama kontrolovaná osoba nemá v dispozici, právo podávat námitky proti postupu zaměstnance správního orgánu, právo vyjádřit se před ukončením kontroly k výsledkům uvedeným v protokolu, ke způsobu jejich zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, a konečně právo nahlížet do převzatých dokladů. Následná kontrola je dokonce postupem, který zákonodárce zamýšlel pro vyměření daně, jejichž správcem byly celní orgány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č.j. 1 Afs 16/2006-120, nebo rozsudek ze dne 28. 1. 2008, č.j. 8 Afs 86/2006-69, oba dostupné na www.nssoud.cz). Naopak celní dohled je institutem komplexním, umožňujícím důkladné zjišťování skutkového stavu, avšak zjevně nebyl zamýšlen jako postup vedoucí k vyměření celního dluhu. Při celním dohledu tedy může správce daně zjistit, že zboží bylo odňato celnímu dohledu, aniž byl zaplacen celní dluh. Toto zjištění by pak mělo nepochybně vést k zahájení následné kontroly a vydání platebního výměru (stejně jako je před dodatečným vyměření daně v daňovém řízení nutné

provést daňovou kontrolu). Při celním dohledu ovšem nepřísluší osobám, vůči nimž je dohled vykonáván, žádná procesní práva (srov. § 48 celního zákona).

138. Poté, co byly definitivně zrušeny platební výměry č. 37 až 42 ze dne 16. 10. 2003, a bylo rozsudky Městského soudu v Praze sp. zn. 10 Ca 80 až 85/2005 vydanými v roce 2006 vysloveno, že rozhodnutí celních orgánů osvědčujících neplatnost rušících rozhodnutí a navazující rozhodnutí odvolacího orgánu, která rozhodnutí osvědčující neplatnost potvrzovala, jsou nicotná, dostalo se správní řízení do fáze prvoinstančního řízení. Současně bylo vysloveno, že daňová kontrola, ze které platební výměry vzešly, je nesprávným postupem. Avšak ani následnou kontrolu nebylo možné dle celních orgánů provést. V této chvíli zvolily celní orgány poněkud nestandardní postup a odvolací správní orgán přípisem ze dne 9. 3. 2006 a 8. 6. 2006 sdělil žalobci, že bude věc vrácena zpět prvostupňovému celnímu orgánu k dalšímu řízení.
139. Prvostupňový správní orgán tedy nadále zjišťoval skutkový stav úkony celního dohledu podle § 48 celního zákona (úkony celního dohledu byly prováděny již od roku 2002) s tím, že žalobci byla zachována všechna procesní práva, jež by mu náležela v rámci daňové kontroly nebo následné kontroly. V řízení před správním orgánem především opakovaně proběhla ústní jednání, při kterých bylo žalobci vždy sděleno, co je předmětem správního řízení a žalobce byl poučen o svých právech. Žalobce se opakovaně vyjadřoval ke skutkovému stavu a jeho okolnostem. Celní orgán zase reagoval na námitky žalobce a předal mu vždy souhrn svých zjištění o osudu předmětného zboží. Konkrétně proběhlo ústní jednání dne 7. 11. 2006 (na předvolání ze dne 17. 10. 2006 reagoval žalobce vyjádřením ze dne 2. 11. 2006, ve kterém vznesl své námitky a tyto byly vypořádány sdělením celního orgánu ze dne 23. 11. 2006), dne 12. 12. 2006 (na tomto jednání byl žalobce obeznámen se stavem řízení, do spisu založil své námitky a navrhl také předložení dalších důkazů), dne 14. 5. 2008 (na ústním jednání byla projednána příloha D spisu a žalobce byl seznámen se Zjištěními celního úřadu – přílohy M, N, O spisu), dne 24. 6. 2008 (na ústním jednání žalobce mimo jiné předal celnímu orgánu navrhované důkazní prostředky z probíhajícího trestního řízení a k ostatním důkazům avizoval písemné vyjádření). Dne 11. 7. 2008 se žalobce opět vyjádřil k tomu, že mu nejsou známa jeho práva, stav a předmět řízení, na což reagoval celní orgán stanoviskem ze dne 15. 7. 2008, žalobce následně podal repliku dne 22. 7. 2008 a dále probíhala písemná komunikace. Sdělením ze dne 6. 2. 2009 byl žalobce seznámen se stavem řízení a se skutečností, že se řízení nachází ve fázi před skončením a vydáním meritorního rozhodnutí. Žalobce v reakci na toto sdělení navrhl doplnění dokazování o účetnictví společnosti Čepro, a.s.
140. Jak již soud shora konstatoval, postup, který celní orgány v daném řízení zvolily, byl zcela nestandardní. Nelze ovšem přehlédnout, že žalobci se dostalo všech procesních práv, která by mu jinak náležela v rámci následné kontroly podle § 127 celního zákona. V této věci rovněž proběhla daňová kontrola (v letech 1996 – 2002), v jejímž průběhu se žalobci dostalo komplexní informace o tom, jaké skutkové okolnosti a z jakého důvodu byly zkoumány. Této informace se žalobci opakovaně dostalo také v rámci navazujícího celního dohledu. Žalobce tedy nebyl postupem celních orgánů nijak zkrácen na svých právech, když byl v období let 2006 až 2009 prováděn komplexní proces zjišťování skutkových okolností, který jej dovedl k vyměření celního dluhu, namísto řádného provedení následné kontroly podle § 127 celního zákona. V tomto rozsahu tedy jedenáctý senát Městského soudu v Praze dospěl ke shodným závěrům, ke kterým dospěl pátý senát v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, jež takovéto řešení označil za „sice nestandardní, ale podle názoru soudu udržitelné“. Soud proto tuto námitku neshledal důvodnou.
141. **Soud se dále zabýval námitkou překážky věci rozhodnuté (bod IX. žaloby).** Dle názoru žalobce již byly ve věci vydány platební výměry č. 37 až 42 ze dne 16. 10. 2003, a tyto platební výměry byly pravomocně zrušeny dne 12. 11. 2003. Tím byla založena překážka věci rozhodnuté.

Žalobce se v souvislosti s uvedenou námitkou dovolává usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007, publ. č. 1865/2009 Sb. NSS.

142. Podle § 322a odst. 2 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004, v jiných případech než uvedených v odstavci 1 celní orgán, který rozhodnutí vydal, je zruší nebo změní, nebyla-li jedna nebo více podmínek potřebných pro jeho vydání splněna nebo již není plněna.
143. Předně je třeba říci, že touto námitkou se již Městský soud v Praze zabýval, a to konkrétně v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, a dospěl k závěru, že uvedená námitka není důvodná. Uvedl, že: „*Žalobce však přehlíží, že usnesení rozšířeného senátu (soud měl na mysli usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007, publ. č. 1865/2009 Sb. NSS – pozn. soudu) se týkalo problematiky odvolacího řízení. Je tedy pravda, že po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení nemůže správce daně prvního stupně pokračovat v daňovém řízení a o dani znovu rozhodnout; nic však nebrání tomu, aby celní úřad dále pokračoval v řízení ve věci celního dluhu poté, co si sám speciálním postupem podle § 322a odst. 3 celního zákona zrušil platební výměr z důvodu procesního pochybení. Ostatně městský soud již v rozsudcích ve věcech 10 Ca 80 – 85/2005 uvedl, že po zrušení platebních výměrů dne 12. listopadu 2003 bylo povinností celního úřadu vydat nové platební výměry. Rozhodnutí ze dne 12. listopadu 2003 tedy odstranila akty stížené procesní vadou, ale neukončila řízení jednou provždy, naopak jen uvolnila prostor pro vydání aktů nových.*“
144. K uvedenému lze dále doplnit, že předpokladem pro aplikaci právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007, je přirozeně to, že platební výměr byl zrušen odvolacím orgánem (tj. na základě posouzení důvodnosti podaného odvolání). V nyní posuzované věci se však jednalo o zcela jinou situaci, neboť platební výměr byl zrušen celním úřadem (tj. správním orgánem prvního stupně) a k posouzení důvodnosti odvolání tak vůbec nedošlo. Citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu proto na daný případ nedopadá. Soud proto námitku žalobce shledal nedůvodnou.
145. **Soud také vypořádal námitku žalobce ohledně toho, že se žalovaný odmítl zabývat jeho dalšími důkazními návrhy (bod XIV. žaloby).**
146. Podle § 31 odst. 2, věta první a druhá, zákona o správě daní a poplatků, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.
147. Je především třeba zdůraznit, že to jsou celní orgány jakožto správci daně, kdo rozhoduje o tom, jaké důkazy budou provedeny, hodnotí jednotlivé důkazní prostředky a přiřkládají jim váhu. Avšak není na libovůli celního orgánu, jakým způsobem s návrhy na provedení důkazů naloží, neboť celní orgán sice není vázán návrhy daňových subjektů, a není dokonce ani povinen provést všechny navržené důkazy, avšak pokud některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč tak neučinil. Celní orgán je tedy povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a řádně posuzovat důvodnost návrhů na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícím orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, a o které opře skutkové závěry, a které opomene. Celní orgán má povinnost provést důkazy, které jsou potřebné pro správné zjištění a stanovení daně, a nehodlá-li navrhané důkazy provést, musí jasně a konkrétně zdůvodnit, proč jejich provedení nebylo třeba. V této souvislosti lze upozornit také na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05 (dostupné na <https://nalus.usoud.cz>), dle kterého: „*neakceptování důkazního návrhu obviněného lze co do věcného*

obsahu odůvodnění založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno“.

148. Z žalobou napadeného rozhodnutí, konkr. body [443] až [447], je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při posouzení návrhů žalobce na doplnění dokazování. K návrhům na doplnění dokazování v bodech 53, 54 a 55 odvolání ze dne 18. 3. 2009 uvedl, že jejich provedení považuje za nadbytečné. Dále k návrhu na provedení dokazování, které žalobce učinil v bodech 57 až 59 odvolání ze dne 18. 3. 2009, žalovaný uvedl, že navrhované listiny s řízením před celním orgánem nikterak nesouvisely. Ostatní návrhy, konkr. v bodech 60, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 68 a 69 odvolání ze dne 18. 3. 2009, shledal žalovaný účelovými a nemající oporu ve skutkových zjištěních. V bodech [671] až [703] napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, proč považuje tvrzení žalobce za vadná, a rozvedl své úvahy o nadbytečnosti, resp. účelovosti, navrhovaných důkazů. Opakovat na tomto místě veškeré důvody, které vedly žalovaného k odmítnutí provedení dalších důkazů, považuje soud za nadbytečné a plně odkazuje na příslušné pasáže žalobou napadeného rozhodnutí.
149. Dle názoru soudu jsou úvahy žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí logické, přezkoumatelné a nevzbuzující pochybnosti o konkrétních závěrech, které žalovaný na základě provedených důkazů učinil, jakož i o důvodech, které jej vedly k odmítnutí dalších návrhů na provedení dokazování. Žalovaný tedy dostal svým zákonným povinností provést všechny důkazy, které jsou potřebné pro správné zjištění a stanovení daně, jakož i povinností řádně odůvodnit neprovedení dalších, především navrhovaných, důkazů. Tento postup je zcela akceptovatelný, a důvody, pro které nebyly jednotlivé důkazy navrhované žalobcem provedeny, odpovídají důvodům, pro které lze obecně návrh na provedení důkazu odmítnout (srov. citované usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05). Z těchto důvodů soud neshledal ani tuto námitku žalobce důvodnou. Vzhledem k výše uvedenému soud neshledal ani žádný důvod, pro který by měl nahrazovat činnost správního orgánu a před soudem provádět důkaz jednotlivými obchodními transakcemi, tak jak to v replice ze dne 14.10.2020 navrhl žalobce. Tímto postupem by soud nepřipustně nahrazoval dokazování správních orgánů za situace, kdy se neztotožnil s názorem žalobce, že žalovaný navržené důkazy zcela ignoroval. Naopak je z napadeného rozhodnutí patrné, že se žalovaný v části 13.1. podrobně zabýval jak námitkami zpochybňujícími BPCS uvedenými v doplnění odvolání, tak i dalšími návrhy na doplnění dokazování. Jak soud již výše uvedl, považuje takto provedené rozsáhlé vypořádání za zcela dostatečné a z důvodu jeho rozsahu na něj plně odkazuje.
150. K bodu XIX. žaloby soud uvádí, že tento bod nemůže být vypořádán jakožto žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s., neboť žalobce bez jakýchkoliv dalších souvislostí pouze konstatuje, že zboží neopustilo režim VCS, nýbrž se jednalo o přesun z jednoho vlastníka na vlastníka jiného. Takto formulovaný žalobní bod je však nedostatečný z hlediska požadavků na uvedení konkrétních skutkových a právních důvodů, pro které považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Rovněž není zřejmé, co konkrétně žalobce míní svým tvrzením o tom, že s ohledem na zavedenou praxi neviděl žalobce žádný problém v tom, aby Celní úřad Mošnov byl celním úřadem pro určení pro zásilku. V čem žalobce viděl nebo neviděl problém je zcela bezpředmětné a nemůže nijak vyvrátit závěry celních orgánů v posuzované věci. Z těchto důvodů nebyl tento bod žaloby soudem vypořádán.

151. Závěrem (k bodu XX. žaloby) soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Uvedené platí rovněž ve vztahu ke správním soudům (srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk vs. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje názor odlišný od názoru žalobce, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce správního orgánu i soudu na konkrétní námitky je proto co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13, dostupný na www.nssoud.cz).
152. Jak bylo shora uvedeno, na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje názor odlišný od názoru žalobce, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti také konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní zázvěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vylouží tak, že podpora správnosti jejich zázvěrů je sama o sobě dostatečná“ [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (dostupný na <https://nalus.usoud.cz>); obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, rozsudek ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, rozsudek ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50 (vše dostupné na www.nssoud.cz)].
153. K tomu je možné dále doplnit, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, dostupný na www.nssoud.cz). Jak také uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013: „(..) přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému zázvěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitosti rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných zázvěrů.“ Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45: „Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k zázvěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud.“ Dále lze

poukázat také na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který v minulosti uvedl, že „*pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, dostupný na www.nssoud.cz).

154. Městský soud v Praze s ohledem na shora uvedené důvody dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
155. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní orgán, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 14. října 2021

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu