ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **SENZO, a. s.** se sídlem v Chebu, Hradební č. p. 1021/19, zastoupeného JUDr. Janem Vydrou, advokátem v Černošicích, Mokropeská 688, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Českých Budějovicích**, Kasárenská 6, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 6. 2006, č. j. 10 Ca 70/2006 – 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 6. 2006, č. j. 10 Ca 125/2006 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 6. 2006, č. j. 10 Ca 125/2006 – 32, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celního ředitelství České Budějovice (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 7. 2. 2006, č. j. 7080/01-01/1, kterým bylo změněn platební výměr Celního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2001, č. j. 493/01, tak, že byla stěžovateli uložena povinnost uhradit clo a daně v celkové částce 1 737 093 Kč váznoucí na 155 kartonech cigaret Cleopatra. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyslovil, že podle ustanovení § 242 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“), vzniká celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu spotřebou nebo použitím ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy. Dojde-li ke ztrátě zboží

a tato ztráta je celním orgánům náležitě vysvětlena a prokázána, považuje se ztracené zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu. Z právní úpravy tak vyplývá, že celní dluh, kterým se rozumí povinnost zaplatit clo u zboží podléhajícímu dovoznímu clu umístěnému v svobodném celním pásmu, vzniká podle speciálního ustanovení § 242 celního zákona spotřebou nebo jeho použitím v rozporu s podmínkami stanovenými celními předpisy, a to okamžikem, kdy je zboží poprvé takto spotřebováno nebo použito. Dlužníkem je ten, kdo zboží spotřeboval či v rozporu s celními předpisy použil, případně další osoby na takovém nakládání se zbožím se podílející. Není-li ale, tak jako v daném případě, zjištěna osoba, která zboží umístěné ve svobodném celním pásmu či svobodném celním skladu skutečně spotřebovala, stává se v intencích ustanovení § 242 odst. 1 věty druhé a odst. 3 věty druhé celního zákona dlužníkem osoba, která je celním orgánům známa jako poslední držitel. A to právě na podkladě v citovaných ustanoveních konstruované právní domněnky, že za zboží v svobodném celním pásmu nebo skladu spotřebované nebo v rozporu s celními předpisy použité se považuje za zboží ztracené za předpokladu, že je ztráta celním orgánům náležitě vysvětlena a prokázána a není-li možno za celního dlužníka označit osobu, která dotčené zboží skutečně spotřebovala nebo použila v rozporu s celními předpisy. Ztráta celkem 241 krabic cigaret byla zjištěna a prokázána. Ztrátu doložila a její výši potvrdila také kontrola svobodného celního pásma provozovaného stěžovatelem, provedená celním úřadem třetí den poté, co se do skladu vloupal D. K.., ale ještě předtím, než byla zjištěna další neúspěšná vloupání. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že mu povinnost zaplatit celní dluh byla uložena v rozporu s předpisy platnými v době rozhodné pro její vznik. Úbytek cigaret prokázán byl a pro vznik povinnosti stěžovatele jako provozovatele svobodného celního pásma, kde bylo dotčené zboží skladováno, je rozhodná právě skutečnost, že nelze postupovat podle ustanovení § 242 odst. 3 věty prvé celního zákona a celní dluh vyměřit osobě, která ztrátu skutečně způsobila, ať již spotřebou dotčeného zboží v svobodném celním pásmu nebo jeho použitím za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy. Okolnost, že pro aplikaci ustanovení § 242 odst. 3 věty druhé celního zákona je nezbytné prokázání nejen, že k ztrátě došlo, ale také jakým způsobem, event. kdo ztrátu způsobil, z dikce ustanovení druhého odstavce citovaného ustanovení nelze dovodit, nehledě na skutečnost, že přisvědčit názoru, že za celním orgánům náležitě vysvětlenou a prokázanou ztrátu je třeba považovat jen takový úbytek na zboží převzatém k uložení, u něhož bude zjištěna také za ztrátu odpovědná konkrétní osoba, by činil ustanovení § 242 odst. 3 věty druhé celního zákona neaplikovatelným. Ústavní soud se v nálezu, kterým byl zrušen dříve vydaný rozsudek podepsaného soudu, nezabýval otázkou, zda k aplikaci citovaného ustanovení postačí pouhé zjištění úbytku zboží, neboť rozsudkem soudu, stejně jako přezkoumávaným rozhodnutím celního ředitelství byl zrušen z důvodů aplikace předpisu sice se na věc vztahujícího, ale v jeho chybném, a tudíž neplatném znění. Rozsudek krajského soudu pak Ústavní soud zrušil proto, že krajský soud po zjištění, že správní orgán na věc aplikoval neplatný předpis, měl napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit, což však neučinil. Aplikoval-li správní orgán v nyní přezkoumávaném rozhodnutí předpis v znění v rozhodné době vzniku celního dluhu platném, pak mu nelze vytýkat, že se závazným právním názorem Ústavního soudu neřídil. Důvodnou neshledal krajský soud ani žalobní námitku, že celní ředitelství uložilo stěžovateli povinnost zaplatit spotřební daň a daň z přidané hodnoty v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona o spotřebních daních a zákona o daních z přidané hodnoty, a tudíž nezákonně. Krajský soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně je neplatné, neboť mu předcházelo rozhodnutí z téhož dne, t. j. rozhodnutí č. j. 492/01, kterým mu byl celní dluh prominut a kterým byl ve smyslu závěrů rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 216/2001 celní úřad vázán. Nelze přisvědčit stěžovateli, že krajský soud tímto rozsudkem celní ředitelství zavázal ke zrušení rozhodnutí č. j. 493/1.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatňuje z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvedl, že byl provozovatelem svobodného celního pásma a v rámci svého oprávnění uzavřel s firmou MEDISON, s. r. o."Smlouvu o skladování ve svobodném celním pásmu FREE ZONE České Budějovice". Na základě smlouvy umístila tato firma ve svobodném celním pásmu větší množství cigaret zn. Cleopatra. Platnost smlouvy skončila dne 31. 12. 1997. Od té doby stěžovatel urgoval odebrání zboží jejím vlastníkem. Dne 21. 3. 1998 bylo zjištěno vloupání do objektu skladu v uvedeném celním pásmu, z něhož bylo, podle zjištění orgánů Policie ČR, odcizeno 2. 410. 000 kusů cigaret (celkem 241 krabic). Podle názoru stěžovatele je rozhodnutí celního ředitelství i rozsudek krajského soudu založeno na nesprávném právním posouzení věci. Krajský soud v podstatě vyslovil, že pro postup podle § 242 odst. 3 celního zákona není potřebné, aby ztráta byla vysvětlena, stačí, že vznikla. Při svém rozhodování tak účelově zúžil podmínky, za nichž lze (v dané době) ztracené zboží ve svobodném celním pásmu považovat za spotřebované. V rozporu se stanovenými podmínkami se zabýval pouze splněním podmínky první (ztráta zboží) a obešel podmínku druhou (vysvětlení ztráty), a to s jednoznačným záměrem obejít jak znění zákona, tak i nález Ústavního soudu. Tato argumentace soudu je podle stěžovatele nepřípustná, věcně nesprávná a sama o sobě nezákonná. Vychází se z toho, že jeden právní předpis nebude aplikován, aby mohl být aplikován jiný předpis. V daném případě krajský soud odmítl aplikovat platný právní předpis vztahující se k věci proto, že by to stěžovateli neumožnilo aplikaci ustanovení, z něhož se vyvozuje jeho povinnost k placení cla a daní. Jestliže se některé z ustanovení práva projeví jako chybné nebo neaplikovatelné, je v moci zákonodárce tuto vadu odstranit, neboť za souladnost a věcnou správnost právních předpisů nese odpovědnost stát. Je však hrubým vybočením z principů právního státu, jestliže tato tvrzená pochybení zákonodárce napravují orgány státní správy a soudy porušováním, resp. Neaplikováním, těchto „špatných" právních předpisů. Argumentace krajského soudu není podle stěžovatele ničím jiným, než otevřenou polemikou s právním názorem Ústavního soudu vysloveným v nálezu sp. zn. II. ÚS 636/02. K ústavní stížnosti, podané stěžovatelem se v řízení před Ústavním soudem vyjadřoval i krajský soud jako účastník řízení a ve svém vyjádření uvedl stejnou právní argumentaci, o kterou opřel napadený rozsudek. Přesto Ústavní soud rozsudek krajského soudu zrušil a výslovně uvedl, že v postupu soudu, který sice zjistil, že byl v řízení aplikován právní předpis v neplatném znění, avšak kvalifikoval to jako pouhou nepřesnost, nemající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí celního ředitelství, označil jako hrubě vybočující z mezí ústavnosti. Podle stěžovatele byl krajský soud při svém rozhodování vázán právním názorem Ústavního soudu, a proto nebyl oprávněn na svém právním názoru při rozhodování o podané žalobě setrvat. Krajský soud interpretoval nález Ústavního soudu způsobem, který se zcela vymyká smyslu výroku a odůvodnění tohoto nálezu. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že se Ústavní soud nezabýval výše uvedenou právní otázkou, neboť předchozí rozsudek zrušil pouze z důvodů aplikace, byť vztahujícího se předpisu, ale v jeho chybném, a tudíž neplatném, znění. Je zřejmé, že Ústavní soud se zcela vypořádal s celou právní argumentací krajského soudu týkající se této otázky, avšak v opačném smyslu, než jak to interpretoval krajský soud v napadeném rozsudku. Ústavní soud totiž shledal hrubě vybočujícím z mezí ústavnosti postup soudu, který na zjištěný skutkový stav aplikoval ustanovení § 242 celního zákona v platném znění a dospěl ke stejným závěrům jako celní ředitelství, jež vycházelo z opačného znění zákona, podle něhož jde o zboží spotřebované, není-li ztráta vysvětlena a prokázána celním orgánům. Jestliže za nezměněného skutkového stavu celní ředitelství a krajský soud aplikovaly příslušný právní přepis v platném znění, nemohly ve smyslu nálezu Ústavního soudu dojít k výsledku stejnému, jako v předchozích rozhodnutích opřených o jiné (nesprávné) znění. Podle skutkových zjištění zůstala ztráta části předmětných cigaret v předcházejícím řízení neprokázána a nevysvětlena a na těchto zjištěních se od vydání Ústavním soudem zrušeného rozhodnutí celního ředitelství nic nezměnilo. Jediným vysvětlením, které by mohlo mít oporu v podkladech obsažených ve spise, je to, že předmětné cigarety byly

ze svobodného celního pásma odcizeny, a tedy dovezeny do tuzemska. Na takový případ však nelze aplikovat ustanovení § 242 celního zákona, a to pro existenci speciální úpravy, obsažené v § 239 odst. 1 písm. b), § 239 odst. 2 a § 239 odst. 3 citovaného zákona. Pro aplikaci § 239 celního zákona není rozhodné, zda je osoba, kterou stíhá celní dluh, známa, nebo ne. Skutkový stav, z něhož vycházelo celní ředitelství a krajský soud, podle kterého ztráta části cigaret, z nichž bylo stěžovatelce uloženo placení cla a daní, zůstala nevysvětlena, zůstal zcela nezměněn. Z uvedeného ve smyslu právního posouzení vyplývá, že pokud celní orgány vycházely z výše uvedených skutkových zjištění), byly povinny aplikovat ustanovení § 242 odst. 1 věta druhá celního zákona a na základě této aplikace vyloučit aplikaci věty první citovaného ustanovení i § 242 odst. 2 a 3 celního zákona. Celní ředitelství však takto nepostupovalo a krajský soud shledal postup celního ředitelství správným. Proto jsou napadený rozsudek i předcházející rozhodnutí celního ředitelství včetně rozhodnutí celního úřadu založeny na nesprávném právním posouzení. Protože krajský soud i celní ředitelství explicitně vázaly uloženou povinnost stěžovatele k placení spotřební daně a daně z přidané hodnoty na povinnost platit clo, vztahuje se výše uvedená argumentace i na výroky týkající se povinnosti stěžovatele zaplatit tyto daně.

Pro případ, že by tato argumentace stěžovatele nebyla uznána, namítal, že napadený rozsudek, pokud se vztahuje k jeho povinnosti platit spotřební daň a daň z přidané hodnoty, je založen i z dalších hledisek na nesprávném právním posouzení věci krajským soudem. Zákon č. 587/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o spotřebních daních“) upravoval základní otázky povinnosti k placení spotřební daně v ustanoveních § 1 až § 4 a v § 5. V daném případě však předmětné cigarety nebyly, a ani neměly být, propuštěny do tuzemska. Podle příslušných ustanovení celního zákona se zboží do svobodných celních pásem nepropouštělo a nenacházelo se ani pod celním dohledem. Z toho vyplývá, že v daném případě bez ohledu na otázky vzniku nároku státu na clo, nevznikl státu nárok na zaplacení spotřební daně. V žádném případě pak stěžovatel nebyl jejím plátcem, a nebyl tedy osobou povinnou spotřební daň zaplatit. Krajský soud se v této otázce ztotožnil s celním ředitelstvím, když uvedl, že povinnost k placení spotřební daně vzniká současně se vznikem celního dluhu, což explicitně vyplývá z § 5 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle stěžovatele je tento závěr správný, avšak pouze tehdy, je-li podle citovaných ustanovení určen plátce daně a pokud je zboží předmětem daně. Kdo je osobou povinnou platit spotřební daň, vyplývalo z citovaných ustanovení. Ale naopak ze žádného ustanovení nevyplývalo, že osobou povinnou platit spotřební daň je ten, kdo je povinen platit clo. Ustanovení § 5 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani upravovalo pouze okamžik splatnosti daně u těch poplatníků, na něž podle jiných ustanovení zákona tato povinnost dopadala. Podle příslušných ustanovení citovaného zákona nebyl stěžovatel v daném případě plátcem spotřební daně a rovněž podle těchto ustanovení nárok státu na zaplacení spotřební daně ani nevznikl. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého krajský soud dovodil povinnost stěžovatele k placení daně z přidané hodnoty, se výslovně vztahovalo jen k případům dovozu nebo k případům porušení podmínek, za nichž bylo zboží pod celním dohledem propuštěno, a stanovilo vznik celního dluhu jen pro tyto případy. Na případy, kdy se zboží ztracené ve svobodném celním pásmu považovalo za zboží ve svobodném celním pásmu spotřebované (a tedy nedovezené do tuzemska), se toto ustanovení zákona nevztahovalo již proto, že toto zboží ani nebylo ve vázaném oběhu a nebylo pod celní kontrolou. Stejně tak § 242 celního zákona případy dovozů zboží neupravoval a vztahoval se pouze na případy, kdy zboží nebylo do tuzemska dovezeno. Případy nelegálního dovozu zboží ze svobodných celních pásem nebo svobodných celních skladů do jiné části území České republiky upravoval § 239 odst. 1 písm. b) celního zákona a případy nezákonného dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu do tuzemska upravoval § 239 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Jen k těmto dvěma ustanovením mělo vztah ustanovení § 43 odst. 2 zákona o DPH. U předmětných cigaret k jejich dovozu (vstupu) do tuzemska nedošlo, a proto nemohla

vzniknout stěžovateli povinnost k placení daně z přidané hodnoty podle citovaného ustanovení. U cigaret, u nichž bylo prokázáno, že je do tuzemska dovezl D. K., bylo celními orgány správně užito ustanovení § 239 odst. 1 písm. b) celního zákona a tento byl také podle § 43 odst. 2 zákona o DPH povinen zaplatit daň z přidané hodnoty. Avšak ustanovení § 239 odst. 1 písm. b) celního zákona by muselo být užito i v případě, kdy by bylo zjištěno, že i ostatní předmětné cigarety byly ze svobodného celního pásma odcizeny, a tedy dovezeny do tuzemska, avšak nepodařilo se zjistit pachatele. V takovém případě by povinným zaplatit clo podle § 239 odst. 4 celního zákona a daň z přidané hodnoty podle § 43 odst. 2 zákona o DPH nebyl stěžovatel, nýbrž ta osoba, která cigarety v rozporu s podmínkami dovezla do tuzemska. Stěžovatel nebyl osobou, které bylo zboží ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o DPH propuštěno. Předmětné cigarety nebyly ani před tím ani potom propuštěny do žádného celního režimu a nebyly pod celní kontrolou. Stěžovatel nebyl ani osobou, která předmětné cigarety dovezla do tuzemska v rozporu s platnými předpisy. Protože předmětné cigarety byly, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí, spotřebovány ve svobodném celním pásmu, nebyly propuštěny ani do volného oběhu ani jiného oběhu v tuzemsku. Proto nemohla stěžovateli podle zákona o DPH vzniknout povinnost k placení daně z přidané hodnoty. Krajský soud sice v napadeném rozsudku citoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 149/2004, avšak z jeho citace nevyplývá popření argumentů, které uváděl v žalobě stěžovatel. Stěžovatel nepopírá, že okamžik vzniku celního dluhu je rozhodný pro určení okamžiku vzniku nároku státu na zaplacení spotřební daně a daně z přidané hodnoty, a ani právo celních orgánů tyto daně vyměřit. Popírá však, že by z tohoto důvodu bylo možno neaplikovat předpisy příslušných zákonů, upravující předmět těchto daní, vznik nároku státu na tyto daně a osobu poplatníka, jak se stalo v jeho případě. I z těchto důvodů je podle stěžovatele napadený rozsudek založen na nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel setrval i na námitce, že rozhodnutí celního úřadu č. j. 493/01 ze dne 14. 3. 2001 je nezákonné z toho důvodu, že mu předcházelo rozhodnutí téhož celního úřadu č. j. 492/01, kterým byl celní dluh prominut, když ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 216/2001 byl celní úřad tímto rozhodnutím vázán. Soud v této souvislosti v napadeném rozsudku uvedl, že prý nelze přisvědčit stěžovateli, že soud tímto předchozím rozsudkem zavázal k zrušení rozhodnutí č. j. 493/01. Krajský soud prý svým rozhodnutím uvedené rozhodnutí nezrušil, avšak podmínil prý rozhodnutí o zbylé, tedy neprominuté části dluhu ve výši 2. 366. 750,05 Kč zrušením rozhodnutí č. j. 492/1, což se následně také stalo. Podle stěžovatele soud v rozsudku sp. zn. 10 Ca 216/2001 především konstatoval, že celní orgán byl vázán svým rozhodnutím č. j. 492/01, kterým bylo stěžovateli prominuto clo ve výši 2. 366750,05 Kč, v důsledku čehož celní dluh zanikl, a nebylo proto za této situace možné znovu o tomto celním dluhu rozhodnout. Za existence rozhodnutí č. j. 492/01 nebylo možno vydat rozhodnutí č. j. 493/01. Tento právní závěr podle stěžovatele jednoznačně z rozsudku soudu plyne. Naprosto není správný závěr soudu, že krajský soud nezavázal celní ředitelství ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí č. j. 493/01 nýbrž, že rozhodnutí o celním dluhu v té části, která nebyla prominuta, vázal na zrušení rozhodnutí č. j. 492/01, neboť takový závěr nedává smysl. Rozhodnutím č. j. 492/01 bylo rozhodnuto o prominutí celního dluhu v rozsahu 2 366 750,05 Kč a o vrácení 388 164,95 Kč a nikoli naopak, jak se uvádí v napadeném rozsudku. Zde se soud dopustil věcné chyby při studiu spisu. Krajský soud v rozsudku vyslovil, že za existence rozhodnutí č. j. 492/01 lze rozhodnout pouze o neprominuté části celního dluhu ve výši 388 164,95 Kč. Lze jen těžko připustit, aby krajský soud v rozsudku zavázal celní ředitelství, aby pouze zrušilo rozhodnutí č. j. 492/01 a aby ponechalo v platnosti navazující rozhodnutí č. j. 493/01, o němž ve svém rozsudku výslovně uvedl, že nebylo možno toto rozhodnutí vydat pro vázanost celního úřadu rozhodnutím předchozím. Proto bylo celní ředitelství povinno pro nezákonnost zrušit prvoinstanční rozhodnutí č. j. 493/01, neboť skutečnost, že později došlo ke zrušení předcházejícího rozhodnutí č. j. 492/01, nemohla nic změnit na nezákonnosti rozhodnutí č. j. 493/01. Odůvodnění napadeného rozsudku vychází

ze zřejmého omylu soudu. Lze z něho však vyvodit právní názor, že rozhodnutí č. j. 493/01, které nesmělo být vydáno pro nezákonnost takového postupu, není nezákonné. S tím stěžovatel nesouhlasí, a protože jak navazující druhoinstanční rozhodnutí celního ředitelství, tak i napadený rozsudek z takového právního závěru vychází, je napadený rozsudek založen na nesprávném právním posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel proto navrhuje, aby soud zrušil napadané rozhodnutí krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Celní ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle jeho názoru nebyl podstatou nálezu Ústavního soudu právní výklad ustanovení § 242 celního zákona, ale konstatování nesprávného postupu krajského soudu, a to aplikací neplatného právního předpisu. Jelikož Ústavní soud ponechal v platnosti rozhodnutí celního úřadu, dalším řízení, ve kterém mohl stěžovatel uplatnit své námitky, bylo odvolací řízení. Celní ředitelství v novém odvolacím řízení vycházelo ze správného znění ustanovení § 242 celního zákona. Pokud v předchozím řízení aplikovalo nesprávné znění „ztráta nebyla vysvětlena a prokázána“, jednalo se jednak o vadu řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí, ale také o rozpor se zjištěným skutkovým stavem, neboť ztráta - úbytek cigaret evidentně prokázána byla, a to v souvislosti s vloupáním do skladu svobodného celního pásma a v souvislosti se zjištěním úbytku cigaret dne 21. 3. 1998, o čemž byl orgány Policie CR sepsán protokol. V případě 86 krabic cigaret stanovil celní úřad za dlužníka D. K. V případě zbylých 155 krabic cigaret nebylo prokázáno. že byly ze skladu svobodného celního pásma odcizeny právě Kratochvílem, proto je celní ředitelství na základě ustanovení § 242 celního zákona považuje za ztracené, tudíž za spotřebované nebo použité ve svobodném celním pásmu, a na základě § 242 odst. 3 věty druhé je tak za dlužníka označen stěžovatel jako poslední známý držitel zboží.

Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasil s povinností platit v souvislosti se vznikem celního dluhu také spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Pokud, podle názoru celního ředitelství, vzniká povinnost platit daň ze zboží, které je předmětem dovozu, kdy je správcem daně podle ustanovení celních předpisů celní úřad, spojují tyto daňové zákony vznik povinnosti platit příslušnou daň se vznikem celního dluhu. Podle ustanovení § 5 zákona č. 587/1992 Sb. vzniká daňová povinnost spolu se vznikem celního dluhu v případě dovozu, přičemž poznámky odkazují na ustanovení § 238 až 253 celního zákona, tedy i ustanovení jeho § 242. Obdobně i zákon č. 588/1992 Sb. stanovuje, že pro uplatnění daně při dovozu platí ustanovení celních předpisů, pokud zákon nestanoví jinak (§ 42). Dani tak podléhá dovážené zboží, jímž zahraniční cigarety nepochybně byly. Plátcem se pak stává osoba, která je povinna splnit celní dluh, který vznikl podle příslušných ustanovení celního zákona (tedy i podle § 242) při dovozu zboží. Jiná interpretace uvedených ustanovení zákona č. 587/1992 Sb. a zákona č. 588/1992 Sb. by neumožňovala vyměřování a vybírání daní celními orgány při dovozu zboží zejména v případech porušení celních předpisů.

Stěžovatel dále namítal, že podle rozsudku krajského soudu sp. zn. 10 Ca 216/2001 nebylo možno za existence rozhodnutí č. j. 492/01 vydat rozhodnutí č. j. 493/01, a tudíž mělo být prvoinstanční rozhodnutí celního úřadu celním ředitelstvím zrušeno. Dále poukazoval na skutečnost, že krajský soud se v napadeném rozsudku dopustil věcné chyby při studiu spisu, když uvedl, že prominuta byla částka ve výši 388 164,95 Kč (resp.“krajský soud svým rozsudkem 10 Ca 216/2001 uvedené rozhodnutí celního úřadu nezrušil, ale rozhodnutí o zbylé, tedy neprominuté části dluhu ve výši 2 366 750,05 Kč podmiňoval zrušením rozhodnutí č. j. 492/01, což se také následně stalo“). Podle názoru celního ředitelství se zde jedná o zřejmý omyl v psaní, kdy právě částka 2 366 750,05 Kč byla prominuta. Toto pochybení však podle názoru celního ředitelství nemá vliv na zákonnost napadaného rozsudku. Podstatná je skutečnost, že rozhodnutí o prominutí výše uvedené částky bylo celním úřadem vydáno omylem, tzn. nemělo být vydáno, neboť nárok státu na celní dluh vyměřený ze ztracených cigaret trval. Zrušením rozhodnutí

č. j. 492/01 tedy došlo k nápravě stavu, kdy by jinak existovala dvě rozhodnutí v jedné věci. Celního ředitelství na základě výše uvedených skutečností navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým se kasační stížnost jako nedůvodná zamítá.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního vyplynulo, že dne 30. 1. 1996 uzavřel stěžovatel Smlouvu o provozu skladování ve svobodném celním pásmu – FREE ZONE České Budějovice podle ustanovení § 269 odst. 2 obchodního zákoníku, na základě se jako skladovatel zavázal zabezpečit uskladnění zboží a s tím související služby ve svobodném celním pásmu, jakož i jeho celní projednání podle dispozic ukladatele MEDIZON, s. r. o. Podle čl. VI. bodu 6) se stěžovatel dále zavázal zajistit ochranu skladovaného zboží před odcizením. Tato smlouva byla na základě výpovědi ukončena dne 31. 12. 1997 a ukladatel byl vyzván k odvezení zboží. Zjištění ztráty 241 ks beden krabiček cigaret zn. Kleopatra dokládají podklady Policie ČR, krajského úřadu vyšetřování. Okolnost, že při násilném vniknutí do skladu stěžovatele, k němuž došlo dne 21. 3. 1998, odcizil D. K. nejméně 86 krabic cigaret pak vyplývá z rozsudku Okresního soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. února 2000, č. j. 1 T 2/99-915. Celní úřad v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 2. 4. 1998, č. j. 554/98, vyměřil stěžovateli celní dluh ve výši 2 700 899 Kč zahrnující clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Rozhodnutím celního ředitelství ze dne 16. 2. 2001, č. j. 495/01-01, bylo toto rozhodnutí zrušeno jako nicotný právní akt z důvodu neuvedení právních předpisů, na základě kterých bylo clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty vyměřeno. Celní úřad v Českých Budějovicích poté rozhodnutím ze dne 14. 3. 2001, č. j. 492/01, celní dluh vyměřený rozhodnutím č. j. 554/98 v částce 2 366 750,05 Kč prominul a dále rozhodl o vrácení již zaplacené částky 388 164,95 Kč s tím, že jako takový v souladu s § 283 písm. b) celního zákona celní dluh zaniká. Téhož dne tentýž celní úřad vydal platební výměr č. j. 493/01, jímž byl stěžovateli vyměřen celní dluh v celkové výši 2. 721. 282 Kč zahrnující clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Celní ředitelství k odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 16. 5. 2001, č. j. 371/01-01, rozhodnutí celního úřadu změnilo. Zohlednilo přitom rozsudek okresního soudu v trestní věci D. K. a spol., jímž byl pravomocně odsouzen za krádež 86 kartonů. V odůvodnění mimo jiné uvedlo, že nevysvětlená zůstala dosud ztráta části uskladněných cigaret (155 kartonů) a podle ustanovení § 242 odst. 3 celního zákona je osobou povinnou ke splnění celního dluhu osoba, která je celním orgánům známa jako poslední držitel zboží. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 24. 10. 2001, č. j. 10 Ca 216/2001 - 34, toto rozhodnutí celního ředitelství zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že celní orgán byl vázán svým kontradiktorním rozhodnutím ze dne 14. 3. 2001, č. j. 492/01, jímž byl celní dluh vyměřený stěžovatelce zčásti prominut a již zaplacená částka vrácena, a že nepostačuje, že celní ředitelství toto rozhodnutí označuje za vydané omylem v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, jehož předmětem bylo jiné rozhodnutí (rozhodnutí č. j. 493/01), byť o témže dluhu. Celní ředitelství pak rozhodnutím ze dne 19. 12. 2001, č. j. 7080/01-01, zrušilo platební výměr Celního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2001, č. j. 492/01, po zjištění, že takto rozhodl omylem, neboť původní rozhodnutí, jímž byl vyměřen stěžovateli celní dluh (ze dne 2. 4. 1998, č. j. 554/98), bylo již předtím rozhodnutím celního ředitelství ze dne 16. 2. 2001, č. j. 495/01-01, zrušeno. Celní ředitelství znovu projednalo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí č. j. 493/01 a rozhodlo tak, že se platební výměr mění a že se stěžovateli ukládá povinnost uhradit clo a daně v celkové částce 1 737 092 Kč váznoucí na 155 kartonech cigaret Cleopatra, jejichž použití po uložení ve svobodném celním skladu nebylo řádně vysvětleno a prokázáno. O žalobě proti tomuto rozhodnutí rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem č. j. 10 Ca 120/2002 - 23 ze dne 17. 7. 2002 tak, že žalobu zamítl. Ústavní soud nálezem ze dne 1. 2. 2005

sp. zn. II. ÚS 636/02 tento rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí Celního ředitelství ze dne 27. 2. 2002, č. j. 7080/01-01, zrušil s odůvodněním, že soud pochybil, když aplikaci neplatného právního předpisu označil za vadu řízení, která je bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Celní ředitelství poté vydalo napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace ustanovení § 242 celního zákona, neboť účelově zúžil podmínky, za nichž lze ztracené zboží ve svobodném celním pásmu považovat za spotřebované, pouze na splnění podmínky první (ztráta zboží) a obešel podmínku druhou (vysvětlení ztráty).

Podle § 242 odst. 1 celního zákona vzniká celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu spotřebou nebo použitím ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy. Dojde-li ke ztrátě zboží a tato ztráta je celním orgánům náležitě vysvětlena a prokázána, považuje se ztracené zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu. Podle odst. 3 citovaného ustanovení je dlužníkem ten, kdo zboží spotřeboval nebo poprvé použil, a každý, kdo se spotřeby nebo použití zúčastnil a byl si vědom nebo si měl být vědom, že je zboží spotřebováno nebo používáno v rozporu s podmínkami stanovenými celními předpisy. Považuje-li se ztracené zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu, a není možné postupovat podle předchozí věty, je osobou povinnou splnit celní dluh osoba, která je celním orgánům známa jako poslední držitel zboží.

Krajský soud interpretoval ustanovení § 242 odst. 1 celního zákona tak, že postačí prokázání toho, že k ztrátě došlo, tedy prokázání ztráty ve svobodném celním skladu a není třeba, aby bylo zřejmé jakým způsobem, ev. kdo ztrátu způsobil. Tento výklad není správný, protože krajský soud vyložil slovní spojení „ztráta je náležitě vysvětlena a prokázána“ tak, že postačí prokázání, a nezabýval se dále podmínkou vysvětlení ztráty. Postupoval tedy tak, jako by v zákoně podmínka vysvětlení ztráty vůbec nebyla a odůvodnil to tím, že v opačném případě by se ustanovení § 242 odst. 3 věty druhé stalo neaplikovatelným. Tento výklad však nemá oporu ve znění zákona a nelze jej přesvědčivě opřít ani o žádné z výkladových pravidel, které by umožňoval od textu zákona odhlédnout. Stěžovatel tudíž důvodně namítal, že krajský soud k jeho tíži neaplikoval ustanovení na daný případ dopadající (podmínku vysvětlení ztráty), a to pouze s odůvodněním odstranění rozpornosti zákona. Nejvyšší správní soud připomíná, že pochybení zákonodárce nelze přičítat k tíži fyzických a právnických osob, a proto za situace, kdy se rozchází úmysl zákonodárce se zněním zákona, v němž měl být tento úmysl vyjádřen, je třeba použít toho výkladu, který je pro fyzické a právnické osoby, jimž z něj vyplývají práva a povinnosti, příznivější (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 2 Afs 122/2004, publ. pod č. 474/2005 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005, www.nssoud.cz, jakož i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008 ve věci sp. zn. 7 Afs 54/2006, zatím nepublikované). Krajský soud tedy v posuzovaném případě opomenul některé ze základních principů veřejného práva, které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména princip legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujte více rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval své zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce. Nejvyšší správní soud tak dospěl

k dílčímu závěru, že nelze k tíži adresáta právní normy nerespektovat podmínku vysvětlení ztráty stanovenou v zákoně pouze z důvodu rozpornosti zákona či aplikačních paradoxů. Proto posoudil námitku stěžovatele ohledně nesprávné aplikace ustanovení § 242 odst. 1 věty druhé ve spojení s odst. 3 celního zákona jako důvodnou, neboť nebyly splněny všechny podmínky vyžadované ustanovením § 242 odst. 1 celního zákona pro fikci, na základě které by mohlo být ztracené zboží považováno za ztracené či spotřebované ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu, a z toho důvodu pak nelze aplikovat ustanovení odst. 3 citovaného ustanovení, kde takový předpoklad je vyžadován pro stanovení povinnosti posledního známého držitele ztracených věcí splnit celní dluh.

Výklad krajského soudu neobstojí ani při zohlednění skutečnosti, že zákonodárce byl při schvalování celního zákona zjevně inspirován právem Evropských společenství. Nejvyšší správní soud v tomto smyslu již judikoval, že i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Odchýlit se od takovéhoto výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané např. tím, že v ustanovení českého právního předpisu bylo úmyslně zvoleno odlišné znění nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou_od vůle projevené v normě práva Evropských společenství (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45). Nejvyšší správní soud se proto zabýval i možností eurokonformního výkladu. V dané věci je však text § 242 odst. 1 celního zákona v přímém rozporu se zněním čl. 205 celního kodexu. Podle tohoto článku totiž vzniká celní dluh při dovozu spotřebou nebo použitím zboží, které podléhá dovoznímu clu, ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy. Dojde-li ke zmizení zboží a toto zmizení není celním orgánům uspokojivě vysvětleno, mohou tyto orgány považovat zmizelé zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu. (…) Dlužníkem je osoba, která zboží spotřebovala nebo poprvé použila, a každá osoba, která se spotřeby nebo použití zúčastnila a byla nebo měla si být vědoma, že je zboží spotřebováváno nebo používáno v rozporu s podmínkami stanovenými platnými předpisy. Pokud celní orgány považují zmizelé zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu, a není možné postupovat podle předchozího pododstavce, je osobou povinnou splnit celní dluh osoba, která je celním orgánům známa jako poslední držitel zboží. Z celního kodexu tak vyplývá, že není-li dlužníkem ten, kdo zboží spotřeboval nebo použil, a zmizení není celním orgánům uspokojivě vysvětleno, je osobou povinnou uradit celní dluh ten, kdo byl posledním držitelem zboží. Nejvyšší správní soud zde poukazuje na skutečnost, že právní úprava obsažená v celním kodexu, z níž vyplývá opačný princip, než na němž je založeno ustanovení § 242 celního zákona, je bezesporná a odpovídá účelu celního kodexu i požadavku racionálně uspořádaných vztahů. Rozumný zákonodárce, inspirující se v právu Evropských společenství, by ji stěží mohl nepřevzít. Česká právní úprava však ve své podstatě, v rozporu s požadavkem racionálního uspořádání právních vztahů, neumožňuje vyměření cla váznoucího na zboží umístěném ve svobodném celním pásmu nebo skladu, jehož ztráta nebyla řádně objasněna, a proti smyslu zákona vylučuje odpovědnost držitelů zboží umístěného do těchto prostor za ztrátu nebo nedovolené nakládání se zbožím.

V daném případě nelze přehlédnout ani vývoj české právní úpravy v dané věci. Celní ředitelství nejprve v rozhodnutí ze dne 16. 5. 2001 i ze dne 7. 2. 2002 aplikovalo ustanovení § 242 odst. 1 celního zákona ve znění, jež odpovídalo znění celního kodexu "Celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká spotřebou nebo použitím ve svobodném celním

pásmu nebo svobodném celním skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy. Dojde-li ke ztrátě zboží a tato ztráta není celním orgánům náležitě vysvětlena a prokázána, považuje se ztracené zboží za zboží, které bylo spotřebováno nebo použito ve svobodném celním pásmu nebo svobodném celním skladu.“. Toto znění zákona bylo původně vyhlášeno ve Sbírce zákonů v částce 5, rok 1993. Avšak v částce 38 Sbírky zákonů z téhož roku bylo publikováno redakční sdělení oprav, v němž se pod bodem 5 týkajícím se celního zákona uvádí "v § 242 odst. 1 v druhé větě má být místo "ztráta není" správně být "ztráta je". Touto zásadní významovou změnou se tak stal text zákonného ustanovení vnitřně rozporným a především zcela v rozporu s účelem celního zákona, měl-li tento zákon mít v příslušné pasáži úpravu odpovídající celnímu kodexu. Tomu, že to tak mělo zjevně být, nasvědčuje ostatně formulace dalších vět § 242 celního zákona mající zjevně předobraz v ustanoveních celního kodexu. I když tak čl. 205 celního kodexu sloužil jako předloha pro ustanovení § 242 celního zákona, nelze toto ustanovení v posuzovaném případě vykládat eurokonformně, neboť adresáti této právní normy měli v důsledku zcela zjevně jinému textu českého zákona, než jaký by odpovídal celnímu kodexu, oprávněné očekávání, že se českou úpravou mohou a mají řídit. Eurokonformní výklad zde nemůže „přebít“ zjevně odlišnou a věcně iracionální znění zvolené českým zákonodárcem, byl-li by takový výklad v celní věci v neprospěch soukromé osoby (viz k tomu i závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008 ve věci sp. zn. 7 Afs 54/2006, zatím nepublikovaném). Nejvyšší správní soud tak připouští, že záměr zákonodárce v případě tohoto ustanovení směřoval podle všeho k postihu případů, kdy provozovatel svobodného celního skladu použil některé zboží v něm umístěné pro vlastní potřebu, avšak vzhledem k tomu, co vyplývá z redakčního sdělení ve Sbírce zákonů ohledně opravy textu zákona, tento záměr nebyl do tohoto textu vtělen.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítal, že se krajský soud při rozhodování k tíži stěžovatele neřídil právním názorem Ústavního soudu, vysloveným ve výše zmiňovaném nálezu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tato stížní námitka důvodná. Ústavní soud v nálezu vyjádřil názor, že aplikace neplatného znění právního předpisu je zásadní vadou rozhodnutí, nikoli pouze nevýznamným procesním pochybením, a proto zrušil rozsudek krajského soudu s odůvodněním, že soud po zjištění, že správní orgán na věc aplikoval neplatný předpis, měl napadené správní rozhodnutí pro nezákonnost zrušit. Ústavní soud však rovněž vyslovil, že pokud správní orgán rozhodnul na základě neplatného znění zákona, který je gramatickou negací platného textu zákona, nějakým způsobem, nemůže stejným způsobem rozhodnout i v případě použití platného znění. Je totiž nepřípustné, aby správní orgán, aniž se jakkoli změnily skutkové okolnosti či důkazní stav, v dalším rozhodnutí v téže věci dospěl ke zcela odlišnému závěru než ve svém původním rozhodnutí (nejprve správní orgány i soud dospěly k závěru, že ztráta zboží nebyla prokázána a vysvětlena, po rozhodnutí Ústavního soudu správní orgány i soud učinily závěr, že ztráta zboží byla prokázána a vysvětlena), neboť takový postup by byl zatížen svévolí. V daném případě v průběhu nového řízení nevyšly najevo žádné další skutečnosti, na jejichž základě by se bylo možno od předchozího názoru odklonit. Celní ředitelství sice v odůvodnění svého rozhodnutí argumentovalo tím, že je prokazatelné, že došlo ke ztrátě zboží, a že pokud z toho odvolací orgán v původním odvolacím řízení vycházel a aplikoval nesprávné znění celního zákona a shledal ztrátu 155 kartonů cigaret nevysvětlenu a neprokázánu, byl zároveň v rozporu se skutkovým stavem. Tuto argumentaci však Nejvyšší správní soud nepovažuje za správnou, neboť celní ředitelství ve svém rozhodnutí odkázalo na stejný skutkový stav, který byl znám již před rozhodnutím Ústavního soudu, tedy že podle zjištění policie a celních orgánů chybělo ke dni 21. 3. 1998 ve skladu svobodného celního pásma 241 kartonů cigaret značky Cleopatra, a to v souvislosti s inventurou provedenou na základě vloupání do skladu, přičemž za odcizení 86 kartonů cigaret byl pravomocně odsouzen D. K. Celní ředitelství neprovádělo žádné další dokazování, vycházelo ze skutkově nezměněného stavu, avšak dospělo k diametrálně odlišnému názoru, přičemž odkázalo na stejné skutkové okolnosti jako

v předcházejícím řízení. Obecně sice mohlo provádět další dokazování či mohlo dospět k názoru, že předcházející rozhodnutí bylo založeno vedle aplikace neplatného znění zákona i na rozporu se zjištěným skutkovým stavem, avšak tento závěr by musel vycházet ze změněných skutkových okolností anebo by muselo ve svém rozhodnutí uvést dostatečné racionální důvody stojící za změnou hodnocení skutkového stavu. To se však v daném případě nestalo. Z uvedeného proto vyplývá, že pokud celní orgány a celní ředitelství vycházely ze stejných skutkových zjištění (že ztráta cigaret nebyla náležitě vysvětlena a prokázána), byly povinny aplikovat ustanovení § 242 odst. 1 věta druhá celního zákona a na základě této aplikace byly povinny v tomto konkrétním případě vyloučit aplikaci ustanovení § 242 odst. 1 věta první, odst. 2 a 3 celního zákona.

Nejvyšší správní soud však neposoudil jako opodstatněnou námitku stěžovatele, že rozhodnutí celního orgánu ze dne 14. 3. 2001, č. j. 493/01 navazující druhoinstanční rozhodnutí i napadený rozsudek, jsou založeny na nesprávném právním posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení týkající se procesního postupu správních orgánů. Stěžovatel uváděl, že citované rozhodnutí celního úřadu je nezákonné, protože mu předcházelo rozhodnutí téhož celního úřadu č. j. 492/01, kterým byl celní dluh prominut. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením souhlasí, neboť existovalo-li rozhodnutí o prominutí celního dluhu, podle kterého celní dluh zaniká, nebylo možné v tentýž den vyměřit celní dluh, byť rozhodnutím č. j. 492/01 ze dne 14. 3. 2001 byl prominut celní dluh vyměřený rozhodnutím č. j. 554/98, které bylo již dne 16. 2. 2001 zrušeno jakožto nicotný právní akt, z čehož vyplývá, že rozhodnutím č. j. 492/01 bylo rozhodnuto o prominutí celního dluhu vyměřeného zrušeným rozhodnutím. Proto také krajský soud v rozsudku ze dne 24. 10. 2001, č. j. 10 Ca 216/2001 - 34, vyslovil, že postup správních orgánů byl nezákonný, neboť v případě, že bylo rozhodnuto o prominutí celního dluhu, tento celní dluh podle § 283 písm. b) celního zákona zanikl a tímto rozhodnutím byl správní orgán vázán. Krajský soud pak zrušil rozhodnutí celního ředitelství a v odůvodnění svého rozsudku podmínil další rozhodnutí o vyměření celního dluhu zrušením rozhodnutí č. j. 492/01 o prominutí celního dluhu. To se také následně stalo, neboť celní ředitelství rozhodnutím ze dne 19. 12. 2001, č. j. 7080/01-01, zrušilo rozhodnutí celního úřadu č. j. 492/01 po zjištění, že celní úřad takto rozhodl omylem, neboť původní rozhodnutí, jímž byl vyměřen stěžovateli celní dluh, bylo již předtím rozhodnutím celního ředitelství zrušeno. V dané procesní situaci, když bylo zrušeno rozhodnutí o prominutí celního dluhu, podle kterého celní dluh zaniká, bylo již možné rozhodovat o vyměření celního dluhu, a to i s ohledem na § 292 celního zákona, podle něhož celní dluh nezanikl a zápis v účetních dokladech je platný i nadále, jestliže byl celní dluh prominut omylem nebo příslušná částka byla omylem vrácena. Celní ředitelství tudíž rozhodlo o vyměření celního dluhu v souladu se zákonem. Tímto rozhodnutím byla procesní vada namítaná stěžovatelem odstraněna. Ve shodě s krajským soudem má tedy Nejvyšší správní soud za to, že nelze přisvědčit stěžovateli, že krajský soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2001, č. j. 10 Ca 216/2001 - 34 zavázal správní orgány ke zrušení rozhodnutí č. j. 493/01, ale rozhodnutí o zbylé, tedy neprominuté, (pozn. NSS-správně prominuté) části dluhu ve výši 2 366 750,05 Kč podmiňoval zrušením rozhodnutí č. j. 492/1, což se následně také stalo. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že považuje záměnu slova „prominuté“ za „neprominuté“ uvedené v závěru napadeného rozsudku za zřejmý omyl v psaní, jež nemá vliv na zákonnost tohoto rozsudku, neboť přes tuto chybu lze s jistotou dovodit, co chtěl v odůvodnění krajský soud vyjádřit.

Nejvyšší správní soud se již nezbýval námitkou, ve které stěžovatel brojil proti uložení povinnosti zaplatit spotřební daň a daň z přidané hodnoty v souvislosti s celním dluhem. Příslušné daňové zákony totiž spojují vznik povinnosti platit daň z přidané hodnoty a spotřební daň se vznikem celního dluhu. Vznik celního dluhu u určité konkrétní osoby je tedy nutnou vstupní podmínkou k tomu, aby v dané skutkové konstelaci bylo vůbec možno ve vztahu k dotyčné osobě uvažovat o povinnosti platit za předmětné zboží spotřební daň a daň z přidané

hodnoty. Nejvyšší správní soud posouzením předchozích kasačních námitek dospěl k závěru, že stěžovatel není podle § 242 celního zákona povinen uhradit předmětný celní dluh, a proto stěžovateli ani nemohla nevzniknout z tohoto titulu povinnost k placení uvedených daní. Věcné řešení stížní námitky by tedy šlo nad rámec nosných důvodů rozhodnutí, k čemuž Nejvyšší správní soud v daném případě nevidí důvod, neboť toho zejména ;není třeba k upřesnění nosných důvodů rozhodnutí či k jejich zasazení do potřebného širšího kontextu.

Proto Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu