



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **J. J.**, zastoupeného JUDr. Josefem Prachovským, advokátem se sídlem ul. 1. máje 398, Třinec, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2007, č. j. 22 Ca 32/2006 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2007, č. j. 22 Ca 32/2006 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 17. 5. 2007, č. j. 22 Ca 32/2006 - 22 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 24. 11. 2005, č. j. 5514a/05-1401-21, č. j. 5514b/05-1401-21 a č. j. 5514c/05-1401-21, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu Karviná ze dne 26. 4. 2005, č. j. 2041/05-1461-21, č. j. 2041-02/05-1461-21 a č. j. 2041-03/05-1461-21 o vyměření cla a daně z přidané hodnoty v celkové výši 477 600 Kč. Krajský soud vycházel z toho, že stěžovatel byl rozsudkem Okresního soudu v Karviné ze dne 30. 1. 2003, č. j. 2 T 100/2001-370 (právní moc dne 14. 3. 2003) uznán vinným trestným činem podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a) tr. z. a pomocí k trestnému činu podle ustanovení § 148 odst. 1 tr. z., neboť dne 26. 11. 1999 na hraničním přechodu v Chotěbuzi jako celní inspektor Celního úřadu Těšín nepravdivě potvrzoval tranzitní celní prohlášení (dále jen „TCP“) o ukončení tranzitu zboží přes Českou republiku a jeho následný vývoz, která poté zaevidoval pod čísly TCP 40424139-36075-9, TCP 40424139-36076-0 a TCP 40424139-36077-2, čímž umožnil doposud nezjištěným osobám vyhnout se platbě dovozního cla a daně z přidané hodnoty ve výši 477 611 Kč. Toto jednání stěžovatele představuje zcela zjevně vybočení z plnění jeho služebních povinností celního inspektora, shledal krajský soud postup spočívající ve vydání rozhodnutí

o vyměření celního dluhu správný, neboť stěžovatel je za tohoto skutkového stavu podle ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), dlužníkem za vzniklý celní dluh. Dále se krajský soud neztotožnil ani s právním názorem stěžovatele, že podle ustanovení § 320 celního zákona měly celní orgány přihlídnout ke lhůtám pro vyměření cla a daně z přidané hodnoty a jako zvláštní právní předpis aplikovat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, (dále jen „zákon o soustavě daní“), který v § 4 odst. 2 stanovil, že „daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat příznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň“. Aplikace tohoto ustanovení zákona o soustavě daní nebyla možná, neboť celní zákon je v poměru speciality k zákonu o soustavě daní a obsahoval právní úpravu, podle které prekluze celního dluhu nepřicházela v úvahu. Opak nešlo dovodit ani z toho, že celní zákon v rozhodné době výslovně nestanovil, že prekluze (popř. promlčení) v případě celního dluhu neexistuje. Z tohoto důvodu proto nebylo možné subsidiárně aplikovat zákon o soustavě daní, včetně běhu prekluzivních lhůt. Naopak z celního zákona je zjevné, že jeho úprava v předmětné době prekluzi (promlčení) celního dluhu vylučovala, protože jeho ustanovení § 320 písm. b) výslovně vyloučilo použití § 47 a § 70 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tedy zřejmé, že touto speciální úpravou provedenou v celním zákoně byl vyloučen také běh prekluzivních (popř. promlčecích) lhůt ve vztahu k dani z přidané hodnoty, jakož i clu podle zákona o soustavě daní.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel vyslovil nesouhlas s tím, že krajský soud posoudil nesprávně jeho postavení jako celního dlužníka, přestože si je vědom logické argumentace odůvodnění napadeného rozsudku a k této námitce odkázal na obsah žaloby. Zejména ale vyslovil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že nedošlo k prekluzi celního dluhu. Má zato, že absence úpravy prekluze celního dluhu v celním zákoně v roce 1999, kdy došlo ke vzniku celního dluhu, nemůže být posuzována k jeho tíži. Tehdy platný zákon o soustavě daní je právě speciálním předpisem ve vztahu k celnímu zákonu i k zákonu o správě daní a poplatků a v okamžiku vyměření celního dluhu již tento celní dluh v důsledku prekluze zanikl. I v tomto ohledu se stěžovatel odvolal na obsah žaloby. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní nebylo možno daň vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat příznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Zákon o soustavě daní zůstal platný a účinný i po rozdělení České a Slovenské Federativní republiky, a to na základě ústavního zákona ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní republiky. Podle čl. 1 věta první citovaného ústavního zákona zůstávají nadále v platnosti ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy České a Slovenské Federativní Republiky platné v den zániku České a Slovenské Federativní Republiky na území České republiky. Podle čl. 2 citovaného ústavního zákona v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 téže právní síly, se postupuje podle právního předpisu České republiky.

Lhůta pro vyměření daně, resp. pro její vymáhání, byla stanovena rovněž zákonem ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak toliko s účinky pro Českou republiku. Podle ustanovení § 47 odst. 1 citovaného zákona pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odst. 2 citovaného ustanovení byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

S účinností od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 byla v zákoně č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“) upravena prekluzivní lhůta, jejímž uplynutím zaniklo právo celních orgánů vyměřit celní dluh. Rozhodným v tomto směru bylo ustanovení § 268 ve spojení s § 320 citovaného zákona. Podle ustanovení § 320 písm. b) celního zákona nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány při rozhodování o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou mimo jiné i ustanovení § 47, §§ 67 až 72. Podle ustanovení § 320 písm. c) celního zákona nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány (mimo věcí uvedených pod písm. a), b) citovaného ustanovení) v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků. Podle ustanovení § 268 citovaného zákona platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. V odst. 4 tohoto ustanovení byla obsažena výjimka, podle níž ustanovení lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Ustanovení § 268 celního zákona bylo zrušeno s účinností od 1. 5. 2004, tj. ke dni vstupu České republiky do Evropské unie. Podle důvodové zprávy k bodu č. 178 zákona č. 187/2004 Sb., o změně celního zákona, pak vyplývá, že toto ustanovení celního zákona bylo zrušeno, neboť tato problematika je upravena nařízením Rady s přímou vnitrostátní účinností. Tímto nařízením pak je nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení“).

Podle čl. 221 odst. 3 nařízení (od 1. 5. 2004) platí, že sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu řízení o opravném prostředku. Podle čl. 221 odst. 4 nařízení, vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněné v odstavci 3.

Podle § 251 odst. 1 celního zákona, účinného do 30. 4. 2004, platilo, že není-li tímto zákonem stanoveno jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl. Z důvodové zprávy k bodu č. 143 zákona č. 187/2004 Sb., o změně celního zákona, pak vyplývá, že ustanovení § 251 celního zákona bylo spolu i s jinými ustanoveními téhož zákona zrušeno s ohledem na to, že problematika vzniku celního dluhu je upravena komunitárním právem, konkrétně Nařízením Rady s přímou vnitrostátní účinností. Tímto nařízením pak je již uvedené „nařízení“. Podle čl. 214 odst. 1 nařízení, nestanoví-li tento kodex jinak a aniž je dotčen odstavec 2, vyměřuje se dovozní clo nebo vývozní

clo na základě podkladů pro vyměrování cel pro dané zboží v okamžiku, kdy vznikl celní dluh na ně se vztahující. Podle odst. 2 téhož článku platí, že není-li možno určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, je dobou, která se bere v úvahu při stanovení podkladů pro vyměrování cel platných pro dané zboží, okamžik, kdy celní orgány zjistí, že se zboží nachází v situaci, kdy vzniká celní dluh. Pokud však informace dostupné celním orgánům umožní zjistit, že celní dluh vznikl před tímto zjištěním, určí se částka dovozního nebo vývozního cla u daného zboží v časově nejvzdálenějším okamžiku, ve kterém bylo na základě dostupných informací možné zjistit existenci celního dluhu vyplývajícího z této situace.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil nejen právní názor, že celní zákon je ve vztahu k zákonu o soustavě daní v poměru speciality, ale také, že celní zákon „v rozhodné době“ obsahoval právní úpravu, podle které prekluze celního dluhu nepřicházela v úvahu. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu však není zřejmé, z jakých právních předpisů vycházel při posuzování rozhodných právních otázek. Není tak zřejmé, zda aplikoval právní předpisy účinné ke vzniku celního dluhu (26. 11. 1999) nebo ke dni vydání platebních výměrů Celním úřadem Těšín, tj. 26. 4. 2005, či ke dni vydání rozhodnutí o odvolání Celním ředitelstvím Ostrava, tj. ke dni 24. 11. 2005. Otázka přesného vymezení účinných právních předpisů, které byly soudem aplikovány, je zcela zásadní. Pokud tedy z rozsudku krajského soudu jednoznačně nevyplývá, které právní předpisy a jejich jednotlivá ustanovení byla tímto soudem aplikována, není přezkoumatelné, zda krajský soud aplikoval správné a účinné ustanovení toho kterého právního předpisu. Napadený rozsudek tedy nesplňuje požadavek srozumitelnosti a přezkoumatelnosti kladený na soudní rozhodnutí.

Tento požadavek pak nabývá na významu, je-li předmětem posouzení nikoliv statická, ale tak dynamická okolnost jakou je lhůta (její počátek, běh a konec), jak je tomu právě v této věci. Nejednoznačné vymezení právního předpisu, a to především z časového hlediska, proto znemožňuje stěžovateli namítat nesprávnou aplikaci, případně protiústavnost toho kterého právního předpisu, resp. jeho dílčího ustanovení, jež měl být krajským soudem v této věci aplikován.

Celní zákon byl v období od vzniku celního dluhu, tj. od 26. 11. 1999, až do dne rozhodnutí odvolacího správního orgánu, tj. do 24. 11. 2005, několikrát novelizován. Tyto novelizace se týkaly i zániku práva vyměřit celní dluh (daň). Navíc právní úprava zániku práva vyměřit celní dluh byla v tomto období upravena rozdílnými právními předpisy. Pokud se proto důsledně krajský soud nezabýval otázkou, které konkrétní ustanovení toho kterého zákona na věc účinně dopadalo, potom krajský soud nemohl dostát uvedenému legitimnímu požadavku zákonnosti soudních rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dále shledal opodstatněný stížní bod, v němž stěžovatel namítal nesprávnost právního závěru krajského soudu o vztahu speciality celního zákona vůči zákonu o soustavě daní.

Otázkou vymezení vztahu mezi speciálním a obecným právním předpisem, jehož důsledkem by byl závěr o nemožnosti aplikace obecného předpisu ve prospěch právní úpravy obsažené v předpise speciálním se již dříve zabýval i Ústavní soud, a to např. v nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, kdy reflektoval i své předešlé názory, zejm. vyslovené v nálezech Pl. ÚS 41/02, III. ÚS 132/04, II. ÚS 133/04. Vzal při tom v potaz i stanovisko doktrinární, podle nějž: „Vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit“. (Ch. Perelman, *Logique Juridique*. Paris 1976, cit. dle německého překladu: *Juristische Logik als Argumentationslehre*. Freiburg-München 1979, s. 65). V případě konfliktu

dvou úprav jednoduchého práva stejné právní síly, jež nota bene nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení. Zásada *lex specialis derogat legi generali* se uplatní jen v případě, že právní normy stejné právní síly upravují tutéž materii, ale v různém rozsahu. O takový vztah v případě zákona o soustavě daní (§ 4 odst. 2) a celního zákona (§ 268 ve spojení s § 320) nejedná.

Nejvyšší správní soud při posuzování této otázky dospěl k závěru, že v předmětné věci nemá právní úprava celního zákona přednost před právní úpravou zákona o soustavě daní, resp. že zde není důvodu pro závěr o přednosti právní úpravy celního zákona před právní úpravou zákona o soustavě daní (*lex specialis derogat legi generali*). Je tomu tak proto, že celní zákon v období ode dne vzniku celního dluhu (srov. i § 251 celního zákona, resp. čl. 214 nařízení), tj. 26. 11. 1999, do 1. 7. 2002 neupravoval vůbec otázku zániku práva vyměřit celní dluh, resp. daň při dovozu zboží v širším smyslu. V tomto období je zcela evidentně vyloučen vztah speciality a subsidiarity uvedených právních předpisů. Jak celní zákon, tak zákon o soustavě daní (oproti právní úpravě zákona o soustavě daní a zákona o správě daní a poplatků) proto neobsahovaly „konkurenční právní úpravu“, tedy tutéž materii, která by zavadávala důvod k tomu, aby krajský soud bez bližšího dovozoval, že v dané věci nelze aplikovat zákon o soustavě daní.

V této souvislosti nelze pominout ani to, že celní zákon, ve znění účinném do 30. 6. 2002, v ustanovení § 320 písm. b) při rozhodování o vyměření cla, daní a poplatků předepisoval použít obecné předpisy o správě daní a poplatků, mimo taxativně vymezených ustanovení, např. ustanovení § 47 (srov. i nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98). Pravidlo, podle kterého je vyloučeno použití jiného právního předpisu téže právní síly (např. zákon o soustavě daní, který byl v období do 1. 1. 2004 součástí platného práva a reguloval *de facto* tutéž otázku, tj. otázku zániku práva vyměřit daň), však celní zákon neobsahoval.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž vyslovil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že byl důvodně označen za celního dlužníka. Tato námitka však zůstala stranou přezkumné činnosti Nejvyššího soudu, protože je povinností stěžovatele, aby uvedl v kasační stížnosti nejen, v jakém rozsahu napadá pravomocné rozhodnutí krajského soudu, ale aby současně uvedl skutkové a právní důvody (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), z nichž dovozuje jeho nezákonnost či nicotnost. Tomuto požadavku však nevyhovuje pouhý odkaz na obsah žaloby, jak tomu bylo právě v případě této stížní námitky. Nejvyšší správní soud se proto takto zcela obecně a nekonkrétně formulovanou stížní námitkou nezabýval.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení bude na krajskému soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami a důsledně se vypořádal se zásadní otázkou, které ustanovení toho kterého zákona je třeba aplikovat při řešení, zda došlo k zániku práva vyměřit celní dluh stěžovateli či nikoliv. Jen tak bude moci spolehlivě posoudit důvodnost rozhodující námitky stěžovatele týkající se prekluze práva vyměřit celní dluh. Stranou pozornosti krajského soudu by neměla zůstat ani otázka, zda je v souladu s ústavním pořádkem, aby do majetkové sféry daňových subjektů mohlo být správním orgánem případně zasahováno v „časově libovolném horizontu“, nebo jen v rámci zákonem stanovených lhůt (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, www.nalus.usoud.cz).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu