



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **L. J.**, zastoupeného JUDr. Otto Walachem, advokátem se sídlem 1. máje 493, Třinec, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2005, čj. 5273a/05-1401-21, čj. 5273b/05-1401-21, čj. 5273c/05-1401-21, čj. 5273d/05-1401-21, čj. 5273e/05-1401-21 a čj. 5273f/05-1401-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2007, čj. 22 Ca 33/2006 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2007, čj. 22 Ca 33/2006 – 40 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 1. 12. 2005, čj. 5273a/05-1401-21, čj. 5273b/05-1401-21, čj. 5273c/05-1401-21, čj. 5273d/05-1401-21, čj. 5273e/05-1401-21 a čj. 5273f/05-1401-21, byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměřům, kterými Celní úřad Karviná vyměřil žalobci clo a daň z přidané hodnoty v celkové výši 422 701 Kč.

Tato rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který je nejprve usnesením spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně je rozsudkem ze dne 17. 9. 2007, čj. 22 Ca 33/2006 - 40, zamítl. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu krajský soud sdělil, že pro vyměření celního dluhu není rozhodné, zda vedle žalobce přicházejí v úvahu další solidární dlužníci podle § 240 odst. 3 písm. a) až d) a § 250 zákona č. 13/1993 Sb., Celního zákona (dále jen „celní zákon“). Správnímu orgánu nelze vyčítat, že se v rámci řízení o vyměření celního dluhu žalobci nezabýval otázkou, kdo sporné zboží vyvážel, kdo byl jeho příjemcem, kdo byl tzv. hlavním povinným, který za zboží plně odpovídá, a kde se zboží nachází. K žalobnímu tvrzení, že nebylo najisto postaveno, že žalobce potvrzoval fiktivní vývozy, krajský soud uvedl, že správní orgán byl podle § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) vázán pravomocným odsuzujícím rozsudkem (výrokem) trestního soudu o tom, že žalobce spáchal trestný čin. Proto se soud, stejně jako správní orgán, nezabýval tvrzeními žalobce,

že ve skutečnosti žádné fiktivní vývozy nepotvrzoval a že si nebyl vědom, že zboží bylo odňato celnímu dohledu. Konkrétní jednání žalobce, pro které byl uznán vinným zároveň naplňuje předpoklady pro vyměření celního dluhu žalobci dle § 240 odst. 1 a odst. 3 písm. b) celního zákona. Krajský soud dále konstatoval, že předmětné platební výměry celního úřadu nejsou z důvodu absence odůvodnění ani neplatné ani nicotné. S ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu se krajský soud nemohl zabývat námitkami, které žalobce uplatnil až u jednání. Přesto, pro úplnost, zdůvodnil, proč je na žalobce možné uplatnit § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Clo a daň nelze pojmově považovat za škodu, proto nelze na posuzovanou věc aplikovat příslušná ustanovení o náhradě škody. Námitka žalobce, že se na odnětí věci v první řadě podílely jiné osoby, nemůže obstát. Byl to totiž žalobce, kdo umožnil odnětí zboží celnímu dohledu.

Proti zamítavému rozhodnutí krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobce předně namítl prekluzi práva daň (clo) doměřit ve smyslu § 47 daňového řádu. Dále uvedl, že krajský soud byl povinen přihlížet k nicotnosti rozhodnutí. Všechna rozhodnutí žalovaného postrádají právní podklad, jelikož škodu, jež státu ušla v podobě daně z přidané hodnoty a cla, nelze vymáhat vyměření podle daňového řádu, ale postupem podle § 43 odst. 3 trestního řádu. Žalobce za své protiprávní jednání nese vlastní zodpovědnost v adhezním řízení a nebo podle občanskoprávních předpisů; není však v roli daňového dlužníka. Správní orgán na rozhodnutí nesprávně aplikoval § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Závěrem stěžovatel uvedl, že ustanovení § 250 bylo k 1. 5. 2004 z celního zákona vypuštěno, přičemž napadená rozhodnutí byla žalovaným vydána až 1. 12. 2005, tj. v době, kdy společná a nerozdílná solidarita dlužníků byla již zrušena; přitom odkázal na bod 2 čl. II. přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 187/2004 Sb.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle právní úpravy účinné v době vzniku celního dluhu, celní zákon ani jiný právní předpis nestanovil propadné lhůty k vyměření cla. Ustanovení § 320 písm. b) celního zákona sice stanovilo subsidiaritu daňového řádu, avšak výslovně vyloučilo aplikaci § 47. Nelze aplikovat ani § 4 zákona o soustavě daní. Celní dluh vznikl v důsledku jednání kvalifikovaného jako trestný čin, a proto ani z pohledu právních předpisů účinných po datu vzniku celního dluhu nemohlo dojít k zániku práva clo a daň stěžovateli vyměřit a předepsat. K námitce neuplatnění škody v adhezním řízení setrval na již vyjádřeném tvrzení, tedy že ačkoliv celní dluh a daňovou povinnost vznikly protiprávním jednáním, nelze je pojmově považovat za škodu uplatnitelnou v adhezním řízení. Byly splněny zákonné podmínky pro jejich předepsání dlužníkovi, a proto je lze vůči dlužníkovi uplatnit v daňovém vyměřovacím řízení. Je pravdou, že ustanovení § 250 celního zákona bylo z tohoto zákona vypuštěno s účinností od 1. 5. 2004, avšak celní dluh vznikl prokazatelně v době jeho účinnosti. Tento postup je v souladu s čl. 214 odst. 1 celního kodexu Společenství, přičemž postup opačný by znamenal nepřipustnou retroaktivitu pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud z předloženého spisového materiálu zjistil, že rozsudkem Okresního soudu v Karviné ze dne 25. 9. 2002, čj. 1 T 170/2001 - 426 ve spojení s usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2003, sp. zn. 5 To 640/2002 byl stěžovatel jakožto celní inspektor Celního úřadu Český Těšín pravomocně uznán vinným tím, že v Chotěbuzi,

na hraničním přechodu z České do Polské republiky, na tranzitních celních prohlášeních nepravdivě potvrdil otiskem služebního razítka a svým podpisem ukončení tranzitu zboží přes Českou republiku a jeho vývoz z republiky, aniž by zboží bylo na hraničním přechodu předloženo. Fiktivní vývozy zaevidoval na dvou dokladech ze dne 15. 11. 1999 a šesti dokladech ze dne 19. 11. 1999. Svým jednáním umožnil hlavnímu povinnému (společnosti LOFIDA - IMEXCO s. r. o.) se vyhnout platbě dovozního cla a daně z přidané hodnoty v celkové výši 767 485 Kč. Celní úřad Český Těšín oznámením ze dne 16. 4. 2004 zahájil se stěžovatelem řízení ve věci stanovení a vyměření celního dluhu, který vznikl odnětím celního dohledu zboží (oděvů) propuštěného do režimu tranzit. Celní úřad Karviná následně vydal dne 26. 4. 2005 platební výměry, kterými stěžovateli vyměřil clo a daň z přidané hodnoty.

Při posouzení kasační stížnosti se musel Nejvyšší správní soud nejdříve zabývat namítanou prekluzí práva vyměřit celní dluh, jelikož v případě, že by stěžovatel byl s touto námitkou úspěšný, bylo by již nadbytečné se zabývat dalšími kasačními body. Ačkoliv stěžovatel námitku prekluze uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, musel se jí kasační soud přesto zabývat, jelikož prekluze náleží mezi takové skutečnosti významné z hlediska hmotného práva, ke kterým je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, <http://nalus.usoud.cz> a nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se řídí zásadou, že při posuzování hmotně právních institutů je nutno vyjít z právní úpravy vztahující se k okamžiku jejich vzniku, změně či zániku, zatímco pro řízení před celními orgány se použijí v té době platné a účinné procesní předpisy. Zánik práva celní dluh vyměřit je otázkou práva hmotného. Jak ostatně dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 30. 11. 2006, čj. 5 Afs 68/2005 – 68, www.nssoud.cz, „*při posuzování povinnosti zaplatit celní dluh je nutno vycházet z právní úpravy celního zákona platné a účinné v době vzniku dluhu; určující je tedy vznik hmotněprávní povinnosti zaplatit celní dluh, nikoliv okamžik jeho vyměření*“. V stěžovatelově případě celní dluh vznikl v listopadu roku 1999 a vyměřován je v rámci řízení zahájeného v dubnu roku 2004. Na hmotněprávní stránku věci, zejména s ohledem na vznik a trvání celního dluhu či postavení stěžovatele coby dlužníka, je proto třeba aplikovat celní zákon ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu, tj. ve znění zákona č. 113/1997 Sb., účinného od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002.

V rozhodné době celní zákon neobsahoval vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh. Ustanovení § 320 celního zákona stanovilo, že se pro vyměřování a vybírání cla, vybírání pokut a vymáhání nedoplatků se použijí obecné předpisy o správě daní a poplatků (dle poznámky pod čarou daňový řád). Písmeno b) tohoto ustanovení ovšem taxativním způsobem vyjmenovalo ustanovení daňového řádu, která nebylo v rámci celního řízení možno použít; mezi nimi bylo i ustanovení § 47 daňového řádu, které upravuje prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, a to i ve vztahu k trestnému jednání celního dlužníka, do něj bylo doplněno teprve s účinností ke dni 1. 7. 2002 (zákon č. 1/2002 Sb.).

Žalovaný s ohledem na tyto skutečnosti dospěl k závěru, že v posuzované době žádný právní předpis nestanovil propadlé lhůty k vyměření cla. K této právní otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009 – 105, www.nssoud.cz, v tom smyslu, že výklad, dle kterého by právo vyměřit dluh na clu nebylo podmíněno žádnou lhůtou, a proto by plynutím jakkoliv dlouhé doby nezankovalo, je s ohledem na elementární principy právního státu zcela nepřipustný. K tomu lze ještě dodat, že jakákoliv pozdější hmotně právní úprava (znění celního zákona s účinností po 1. 7. 2002, zejména § 268 odst. 4 a nebo čl. 221

odst. 3 a 4 celního kodexu Společenství), týkající se prekluze práva vyměřit celní dluh, nemůže být aplikována.

Nejvyšší správní soud ve výše specifikovaném rozsudku dospěl k závěru, že „ani při vyměření celního dluhu nemohou jednat státní orgány bez omezení, přičemž práve stanovení doby, během níž lze celní dluh vyměřit, je významným limitem jinak neomezené státní moci... Zásady veřejné moci do soukromé sféry jsou v zásadě vždy limitovány během času. Pokud zákon směřuje k opaku a vytváří zvláštní skupinu majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, obrožuje právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy).“ V tomto rozhodnutí pak dále dovodil, a tím vyvrátil závěry žalovaného obsažené ve vyjádření ke kasační stížnosti, že s ohledem na skutečnost, že celní zákon „v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 nestanovil prekluzivní lhůtu pro vyměření cla, nutno s ohledem na § 320 písm. b) celního zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) aplikovat subsidiárně § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní... Protože celní zákon v relevantním znění nevyloučil použití § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, který byl v období do 1. 1. 2004 součástí platného práva a reguloval otázku zániku práva vyměřit daň, je nutno na nyní projednávaný případ použít přiměřeně práve toto ustanovení.“ Nejvyšší správní soud neshledal jakéhokoliv důvodu, proč se odchýlit od právních závěrů vyslovených v tomto rozhodnutí. Ve zbytku pak odkazuje na celé odůvodnění tohoto rozhodnutí, kde je sporná právní otázka podrobně rozebrána.

Z výše řečeného pak plyne, že prekluze v posuzovaném případě mohla skutečně nastat, přičemž se běh prekluzivních lhůt řídil podle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, dle kterého 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. Ze spisu plyne, že správní orgán podáním ze dne 16. 4. 2004, které bylo stěžovateli doručeno dne 23. 4. 2004, stěžovateli oznámil zahájení řízení ve věci stanovení a vyměření celního dluhu vzniklého ve dnech 15. 11. 1999 a 19. 11. 1999. Je tedy zcela zjevné, že první úkon ve věci vyměření celního dluhu celní úřad učinil až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Vyslovený závěr nemůže změnit ani fakt, že celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem. S ohledem na, v posuzovaném období, chybějící právní úpravu pro případ, kdy nebylo možno clo řádně zjistit a vyměřit v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, je běh prekluzivní lhůty vázán bez výjimek toliko na okamžik vzniku celního dluhu. Pozdější právní úpravu, byť by obsahovala výjimku vylučující prekluzi či prodlužující běh této lhůty, nelze na posuzovanou věc použít. Neexistenci takového ustanovení v rozhodné době lze vnímat jako nedostatek právní úpravy, to však na věci nic nemění.

Na závěr považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že způsob počítání běhu prekluzivních lhůt ve smyslu § 47 daňového řádu je nyní předmětem posuzování rozšířeného senátu (v rámci řízení vedeného pod sp. zn. 5 Afs 15/2009, RS 18/2009). V nyní posuzované věci ovšem nenastaly podmínky pro přerušení řízení podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s., neboť k uplynutí prekluzivní lhůty došlo jak způsobem počítaným *per analogiam* podle závěrů plynoucích z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, <http://nalus.usoud.cz>, tak i podle opačného způsobu výkladu, podle kterého tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), tj. musí z úřední povinnosti přihlédnout k existenci a běhu prekluzivních lhůt.

V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu