



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce: **A. P.**, zastoupený JUDr. Josefem Cholastou, advokátem se sídlem Hlavní náměstí 14, Krnov, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2008, č. j. 22 Ca 425/2006 - 31,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2008, č. j. 22 Ca 425/2006 - 31, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Celní úřad Krnov platebním výměrem ze dne 7. 6. 2006, č. j. 3406-03/06-0963-021, žalobci vyměřil clo s daní z přidané hodnoty v celkové výši 173 559 Kč a platebním výměrem ze dne 7. 6. 2006, č. j. 4256-03/06-0963-021, žalobci vyměřil clo s daní z přidané hodnoty ve výši 76 305 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 1. 9. 2006, č. j. 5136/06-1401-21 a č. j. 5165/06-1401-21, zamítl.

Žalobce napadl tato rozhodnutí žalovaného žalobami ke Krajskému soudu v Ostravě, který je usnesením ze dne 24. 1. 2008, č. j. 22 Ca 425/2006 - 24, spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Žalobce v předmětných žalobách především uváděl, že clo a daň z přidané hodnoty jsou již promlčeny, a to s ohledem na čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), na který ve svém rozhodnutí odkazuje žalovaný, ve spojení se zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon, v relevantním znění (dále jen „celní zákon“). Z citovaného článku celního kodexu dle žalobce vyplývá, že v případě,

kdy celní orgán nemohl určit přesnou částku dlužnou ze zákona v důsledku úkonu, který by mohl vést k soudnímu řízení ve věci trestní, lze sdělit výši celního dluhu dlužníkovi i po uplynutí tříleté lhůty, pokud to platné právní předpisy dovolují. Celní kodex tedy odkazuje na předpisy vnitrostátní, celní zákon ovšem prolomení této tříleté lhůty neupravuje. Běh lhůt považoval žalobce za hmotně-právní institut, počátek běhu lhůty byl stanoven celním zákonem (a to v době vzniku celního dluhu, tedy k dni 1. 7. 1998 a 3. 7. 1998), a dle jeho názoru nemůže být běh lhůt „opravován“ jinou, „mladší“ právní normou. Navíc čl. 221 celního kodexu upravuje toliko sdělení výše cla a není zde upravena promlčecí lhůta pro vybírání a vymáhání nedoplatku cla a daně. Tato lhůta (šestiletá) je stanovena vnitrostátním předpisem, a to § 282 celního zákona, přičemž ke vzniku celních dluhů došlo dne 1. 7. 1998. a 3. 7. 1998. Celní řízení bylo proti žalobci zahájeno až dne 12. 5. 2006, tedy v době, kdy již uplynula šestiletá promlčecí lhůta. Námitku promlčení žalobce již v celním řízení uplatnil. Nadto žalobce uvádí, že zboží, o které jde, nebylo nezákonně odňato celnímu dohledu, bylo vždy pod celním dohledem, a to již ke dni 1. 7. 1998 a 3. 7. 1998, až do přidělení statusu „české zboží“. Z tohoto pohledu nemohla žalobci vzniknout povinnost zaplatit clo a daň.

Co se týká druhého okruhu žalobních námitek, žalobce namítal, že byl ke dni 1. 7. 1998 a 3. 7. 1998 příslušníkem Celní správy České republiky, a to ve služebním poměru, který se řídil zákonem č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie České republiky (dále jen „zákon o služebním poměru“). Jestliže měl způsobit škodu zaviněným porušením svých povinností, měla celní správa postupovat dle § 75 zákona o služebním poměru (ustanovení o odpovědnosti za škodu). Nárok na náhradu škody přitom měl Celní úřad Krnov uplatnit v adhezním řízení v trestní věci, ovšem k příslušnému trestnímu řízení se nedokázal řádně připojit; v souvislosti s tím je také zavádějící tvrzení žalovaného, že „clo nelze pojmově podřadit pod pojem škoda“.

Krajský soud žaloby zamítl rozsudkem ze dne 25. 2. 2008. K prvnímu okruhu žalobních námitek krajský soud uvedl, že promlčení je třeba posuzovat dle právní úpravy účinné v době vzniku předmětných celních dluhů, protože promlčení má také zásadní důsledky hmotně-právní, kdy v důsledku uplynutí promlčecí lhůty a vznesení námítky promlčení se celní dluh stává nevymahatelným. Opačný názor by byl v rozporu s principem právní jistoty a důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity právních norem. Otázku promlčení tedy krajský soud posuzoval dle celního zákona ve znění účinném v době vzniku předmětných celních dluhů. Lze souhlasit s žalobcem, že ke vzniku daných dluhů došlo ke dnům 1. 7. 1998 a 3. 7. 1998 a celní řízení bylo vůči němu v obou případech zahájeno až dne 12. 5. 2006. Stejně tak lze s žalobcem souhlasit, že promlčecí doba je v daných případech šestiletá ve smyslu § 282 odst. 1 celního zákona. Nelze však s ním souhlasit v tom, že tato lhůta počíná běžet již dnem vzniku celního dluhu. Tento závěr nemá oporu ve znění § 282 odst. 1 celního zákona, podle kterého se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla a daně promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným. Podle § 270 odst. 1 celního zákona jsou daně a poplatky vybírané při dovozu splatné ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy celní úřad doručil rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu nebo ústně sdělil jeho výši dlužníkovi (nepovolily-li celní orgány dlužníkovi odklad platby cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu). Splatnost předmětného cla a daně z přidané hodnoty v obou případech nastala až v roce 2006, kdy v obou platebních výměrech celního úřadu byla stanovena desetidenní lhůta k plnění a tyto byly žalobci doručeny dne 8. 6. 2006; šestiletá promlčecí lhůta tudíž počala běžet teprve od 1. 1. 2007. K promlčení obou předmětných celních dluhů tak dojít nemohlo.

Krajský soud k druhému okruhu námitek uvedl, že ve smyslu § 12 odst. 1 a 3 celního zákona a § 75 odst. 1 zákona o služebním poměru žalobce jako celník ve služebním poměru odpovídá za škodu, kterou způsobil zaviněným porušením svých povinností při plnění služebních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním. Plněním služebních povinností je především výkon povinností plynoucích ze služebního poměru ve smyslu § 23 a násl. celního zákona, jiná činnost vykonávaná na rozkaz nadřízeného, popř. i činnost konaná pro celní úřad na podnět jiných příslušníků či z vlastní iniciativy, jestliže k ní celník v činné službě nepotřebuje zvláštní oprávnění nebo ji nekoná proti výslovnému zákazu. V přímé souvislosti s plněním služebních povinností jsou zejména úkony potřebné k výkonu služby a úkony během služby obvyklé nebo úkony nutné před počátkem služby nebo po jejím skončení. O takový případ však v daných věcech nejde. Je totiž nezbytné vzít v potaz jednání žalobce spočívající v tom, že jako zaměstnanec Celního úřadu Krnov, referátu celního řízení (tj. jakožto celník), prováděl v rozporu s § 73 a násl. celního zákona celní řízení ohledně motorových vozidel, která mu k celnímu odbavení a následnému propuštění do režimu volného oběhu v tuzemsku předával později obžalovaný M. Š., s nímž celní řízení uskutečňoval a v jehož průběhu vyhotovoval celní dokumenty, včetně celního výměru, v nichž uváděl celní hodnotu vozidel v rozporu se skutečností a z této celní hodnoty vyměřoval clo a DPH v nižší výši, než jaká by byla vyměřena v případě, že by v celním výměru uváděl skutečnou celní hodnotu vozidel, přičemž obžalovaný M. Š., který vyměřené clo a DPH platil, věděl, že celní hodnota i vyměřené clo a DPH uvedené v celních výměrech neodpovídají skutečnosti. Takto popsaným způsobem bylo žalobcem provedeno mimo jiné dne 3. 7. 1998 celní odbavení vozidla Renault Megane. Žalobce jako celník rovněž provedl v rozporu s § 73 a násl. celního zákona celní řízení ohledně motorového vozidla Audi A4, aniž by provedl jeho fyzickou kontrolu a přijal dne 1. 7. 1998 celní prohlášení pouze na základě předložených dokladů, v nichž byla uvedena celní hodnota tohoto vozidla v rozporu se skutečností. Toto jednání představuje podle krajského soudu zcela zjevné vybočení žalobce z plnění jeho služebních povinností ve smyslu § 23 a násl. celního zákona, a proto se nemůže jednat o škodu, kterou žalobce způsobil v přímé souvislosti s plněním svých služebních povinností a za kterou by odpovídal podle § 12 odst. 1 a 3 celního zákona a § 75 odst. 1 a násl. zákona o služebním poměru. Dle krajského soudu je zřejmé, že žalovaný nepochybil, neboť žalobce je s ohledem na to, že předmětné skutky představují zcela zjevný exces z plnění jeho služebních povinností, podle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona dlužníkem na tomto celním dluhu vzhledem k tomu, že se na předmětném nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu zúčastnil (krajský soud byl ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2004 sp. zn. 6 To 140/2004, o tom, že žalobce daný trestný čin spáchal). V podaných odvoláních a žalobách žalobce ani netvrdil žádné konkrétní skutečnosti zpochybňující skutkový stav zjištěný celními orgány (naopak ve svých odvoláních zdůraznil, že byl ke dnům 1. 7. 1998 a 3. 7. 1998 příslušníkem celní správy, který právě v tyto dny „projednával na Celním úřadu Krnov předmětné zboží“), a je tedy povinen oba předmětné celní dluhy splnit. Byl to právě žalobce, který svým protiprávním jednáním odnětí obou předmětných vozidel celnímu dohledu umožnil, a proto také nese společnou a nerozdílnou odpovědnost za splnění daných celních dluhů s případnými dalšími osobami (§ 250 celního zákona).

Pokud jde o žalobní námitku, podle níž vzniklou škodu mohl uplatnit v adhezním řízení v trestní věci, která byla vůči žalobci vedena, jen Celní úřad Krnov a dále, že je zavádějící tvrzení žalovaného v napadených rozhodnutích, že „clo nelze pojmově podřadit pod pojem škoda“, krajský soud odkázal na konstantní judikaturu, dle které nárok státu na zaplacení daně (a tedy i cla) není nárokem na náhradu škody způsobené trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ale nárokem vyplývajícím přímo ze zákona. Nejde proto o nárok, který by mohly příslušné finanční a celní orgány uplatňovat podle § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení. Ostatně ke stejnému závěru dospěl Krajský soud v Ostravě ve shora uvedeném rozsudku ze dne 7. 5. 2004, sp. zn. 6 To 140/2004.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž odkazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítal tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že nemohlo dojít, jak rozhodl Celní úřad Krnov, k odnětí zboží celnímu dohledu podle § 240 celního zákona a už vůbec ne dle čl. 203 odst. 3 bod 2. celního kodexu, neboť tato ustanovení jsou hmotně-právní povahy, a tudíž je nelze na právní vztahy vzniklé před jejich účinností aplikovat. Ohledně práv a povinností zasahujících do hmotně-právní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány předpisy platnými v době vzniku celního dluhu (1. 7. 1998 a 3. 7. 1998). Obdobně nemohl správní orgán I. stupně aplikovat čl. 221 odst. 4 celního kodexu, jelikož se též jedná o hmotně-právní ustanovení a odpovídá mu § 268 odst. 4 celního zákona, který v České republice platil od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (stejně jako citované ustanovení celního kodexu se týkal lhůt pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu).

Stěžovatel namítá zánik (prekluzi) práva vyměřit clo a daň. V době propuštění předmětných vozidel do režimu volného oběhu v tuzemsku celní zákon lhůtu pro vyměření nebo doměření cla neupravoval, to ovšem neznamená, že by příslušná prekluzivní lhůta nebyla nijak upravena. Až do 31. 12. 2003 byl součástí právního řádu zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále též „zákon o soustavě daní“). Ten v § 4 stanovil, že daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce daně povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Byl-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. V tomto konkrétním případě začala tříletá lhůta podle stěžovatele běžet od roku 1999 a skončila tedy koncem roku 2001. Příslušné platební výměry byly však vydány až v roce 2006, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty, během níž Celní úřad Krnov neučinil vůči stěžovateli žádný úkon směřující k vyměření cla a daně. K tomu měly z moci úřední přihlédnout jak správní orgány, tak krajský soud, což se ovšem nestalo, ač stěžovatel uplatňoval zánik práva. Na podporu svého tvrzení stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III.ÚS 151/2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61.

Ke kasační stížnosti podal žalovaný vyjádření, ve kterém uváděl, že není pravdivé tvrzení stěžovatele o tom, že by celní úřad při vyměření celního dluhu a daňové povinnosti konstatoval, že celní dluh vznikl po přistoupení České republiky k Evropské unii. Povinnost uhradit clo a daň vznikla stěžovateli dle § 240 celního zákona a odkaz na čl. 203 celního kodexu pouze osvědčuje, že povinnost uhradit celní dluh vzniká a nadále bude vznikat při naplnění totožných předpokladů i po přistoupení České republiky k Evropské unii. Stěžovatel také nijak nepodpořil své tvrzení o tom, že nemohlo dojít k odnětí zboží celnímu dohledu. V souvislosti s tím žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2005, č. j. 5 Afs 18/2005 - 47.

Nelze také souhlasit s tím, že aplikace čl. 221 celního kodexu na celní dluh vzniklý před přistoupením České republiky k Evropské unii je nezákonný. Toto ustanovení má totiž rovněž charakter procesní normy. Co do otázky aplikace nového právního předpisu na celní dluh

vzniklý před jeho účinností a aplikace celního kodexu odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2007, č. j. 9 Afs 114/2007 - 111. S oporou v tomto judikátu žalovaný mj. tvrdí, že v případě, kdy starší právní předpis neomezoval lhůtu pro vyměření cla a daně z přidané hodnoty v rozhodném období, pak dlužník nemohl důvodně spoléhat na to, že při vědomém odnětí zboží celnímu dohledu neponese následky – tedy vyměření cla a daně, a to i v situaci, kdy bylo řízení o vyměření zahájeno po přistoupení České republiky k Evropské unii a nabytí účinnosti celního kodexu. Ve sledovaném období se dle § 320 písm. b) celního zákona na řízení před celními orgány uplatňovaly při vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, ovšem mj. s výjimkou § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), upravujícího lhůty pro vyměření daně. Žalovaný v tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 37/2006 - 125.

Konečně žalovaný uvádí, že stěžovatel účelově formuluje závěr o tom, že clo spadá do skupiny daní nebo pod legislativní zkratku daň. Není také pravdou, že by stěžovatel uplatňoval zánik práva k vyměření cla a daně v řízení o správní žalobě před krajským soudem. Stěžovatel zde překračuje rámec původních žalobních námitek. Stěžovatel účelově zaměňuje původní námitky týkající se lhůty pro promlčení vybírání a vymáhání cla a daně (odkaz stěžovatele na § 282 celního zákona) s lhůtou pro vyměření cla a daně, která nebyla ve sledovaném období nijak upravena. Z tohoto důvodu se krajský soud vypořádával pouze s otázkou aplikace § 282 celního zákona. Rovněž odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, je stran výkladu § 47 daňového řádu irrelevantní, neboť toto ustanovení se ve sledovaném období v řízení před celními orgány neužívalo.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou.

Nejvyšší správní soud předesílá, že nesouhlasí s námitkou stěžovatele, podle níž nemohlo dojít k odnětí zboží celnímu dohledu dle § 240 celního zákona. V této souvislosti je rozhodující, že dle § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona, účinného v době vzniku celního dluhu, byla celním dlužníkem „každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu“. Skutečnost, že je v rozhodnutích celního úřadu uveden rovněž čl. 203 celního kodexu, nemá na jejich zákonnost za daných okolností vliv.

Krajský soud i Nejvyšší správní soud je přitom při svém rozhodování dle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán mj. „rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchat“. Je nesporné, že rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2004, sp. zn. 6 To 140/2004, byl stěžovatel uznán vinným ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele dle § 158 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. c) trestního zákona a pomoci k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 10 odst. 1 písm. c) k § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) trestního zákona. Tento rozsudek se týkal mj. právě jednoho z obou skutků souvisejících s dovozem výše uvedených vozidel do České republiky. Jednání stěžovatele (vyhotovování celních dokumentů k dovážení vozidlu, včetně celního výměru, v němž uváděl celní hodnotu vozidla v rozporu se skutečností a z této celní hodnoty vyměřoval clo a DPH v nižší výši, než jaká by byla vyměřena v případě, že by v celním výměru uváděl faktickou celní hodnotu

vozidla, resp. provedení celního odbavení pouze na základě předložených dokladů, aniž by byla provedena fyzická kontrola dováženého vozidla), představuje v každém případě velmi závažné porušení služebních povinností celníka ve smyslu § 23 a násl. celního zákona, které zakládá stěžovatelovu odpovědnost za vzniklý celní dluh ve smyslu cit. ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona (neboť stěžovatel se na předmětném nezákonném odnětí zboží celnímu dohledu vědomě účastnil), a to bez ohledu na případnou odpovědnost stěžovatele za škodu dle § 12 odst. 1 a 3 celního zákona a § 75 a násl. zákona o služebním poměru.

Zároveň je však třeba vzít v potaz, že v kasační stížnosti stěžovatel uplatnil námitku prekluze práva vyměřit daň a clo. Tuto námitku v dosavadním celním ani soudním řízení v nyní uplatňovaném rozsahu nevznese; dosud namítal, a to nepřipadně, zejména promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně dle § 282 celního zákona – v tomto směru jsou závěry krajského soudu správné. Podle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu reprezentované především usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaným pod č. 1542/2008 Sb. NSS, byly správní soudy k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně oprávněny přihlížet jen k řádně a včas uplatněné žalobní a posléze kasační námitce. Ve zkratce řečeno, prekluze daně byla považována za hmotně-právní vadu, tedy nezákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, kterou nebylo možné podřadit pod žádný ze zákonem taxativně vymezených důvodů, k jejichž existenci správní soudy přihlížejí nad rámec žalobních, resp. stížních bodů, tedy z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 a § 109 odst. 3 s. ř. s.), bylo ji tak třeba, jako každou jinou nezákonnost (např. to, že daňová povinnost podle hmotného daňového práva vůbec nevznikla), namítat.

Je ovšem pravdou, že Nejvyšší správní soud již ve svých recentních rozhodnutích akceptoval (viz např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), že uvedený názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl překonán judikaturou Ústavního soudu, podle níž i správní soudy musí k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně přihlížet z úřední povinnosti. Ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I ÚS 1169/07, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Podle Ústavního soudu nebrání nutnosti přihlížet k prekluzi daně, tedy zániku práva státu vyměřit či doměřit daň, ve správním soudnictví ani dispoziční zásada vyjádřená v § 75 s. ř. s., ani přezkumná povaha řízení před správními soudy. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body je podle Ústavního soudu sice zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat. Přihlíží-li k prekluzi práva ex offio soud v civilním řízení soudním, tím spíše k ní musí přihlížet z úřední povinnosti i soud projednávající věc v režimu správního soudnictví. Ústavní soud dospěl dokonce k závěru, že správní soudnictví není postaveno na projednací, ale na vyšetřovací zásadě.

Ačkoli se Nejvyšší správní soud s touto argumentací Ústavního soudu neztotožňuje a i nadále trvá na správnosti výše uvedených závěrů svého rozšířeného senátu, nezbyvá mu než uznat, že k předmětné otázce existuje již konstantní judikatura Ústavního soudu, o které již nelze říci, že by postrádala zdůvodnění, neboť se opírá o shora vyjádřené důvody. Nejvyšší správní soud je těmito rozhodnutími Ústavního soudu ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy vázán, nezbyvá mu tedy, než je akceptovat i v předmětné věci, a to i přesto, že, jak bude dále vysvětleno, takový postup nepřispěje v daném případě k „nalezení spravedlivého řešení“, jestliže kvůli prekluzi daně a cla neponese osoba, jež byla pravomocně odsouzena pro úmyslný trestný čin zneužití pravomoci veřejného činitele (k podmíněnému trestu odnětí svobody), finanční odpovědnost za své jednání.

Při posouzení námitky prekluze tedy Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v otázkách celního a daňového práva hmotného jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými a účinnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (pokud přechodná ustanovení nestanoví jinak). Na daný případ celních dluhů, které vznikly v červenci roku 1998, byly však vyměřovány po přistoupení České republiky k Evropské unii, je tedy nutno zásadně aplikovat procesní předpisy ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu, a - co se týče hmotného práva k otázce vzniku a trvání celního dluhu - celní zákon v podobě účinné ke dni vzniku celních dluhů, tj. ve znění účinném v červenci 1998. Celní zákon v podobě platné a účinné v červenci roku 1998 je tedy nutné použít i pro posouzení otázky, zda došlo k prekluzi práva clo a daň vyměřit. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž, jak již bylo řečeno, otázkou práva hmotného (viz citované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu.

Pro zodpovězení otázky, zda a na základě jakého ustanovení k namítané prekluzi práva vyměřit clo a daň z přidané hodnoty v daném případě skutečně došlo, vychází Nejvyšší správní soud ze závěrů, které učinil v obdobné věci v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v cit. věci konstatoval, že v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 neměl celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, bylo do celního zákona doplněno teprve zákonem č. 1/2002 Sb. s účinností ode dne 1. 7. 2002. Podle § 320 písm. b) celního zákona v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 platily pro řízení před celními orgány při vyměřování a vybírání cla a daní „obecné předpisy o správě daní a poplatků“, přičemž poznámka pod čarou odkazovala na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy na daňový řád. Celní zákon však současně některá ustanovení daňového řádu ze subsidiárního použití v daňovém řízení vyňal, mezi tyto výjimky patřil i § 47 daňového řádu, který upravuje prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Nejvyšší správní soud v citované věci dále pokračoval, že s ohledem na neexistenci ustanovení, které by upravovalo lhůtu k vyměření celního dluhu, by bylo skutečně možné dospět k závěru, že v době vzniku celního dluhu právo vyměřit dluh na clo nebylo podmíněno žádnou lhůtou, a proto plynutím jakkoliv dlouhé doby nezanikalo. Takový výklad by však byl s ohledem na elementární principy právního státu nepřijatelný, neboť podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Proto ani při vyměření celního dluhu nemohou jednat státní orgány bez omezení, přičemž právě stanovení doby, během níž lze celní dluh vyměřit, je významným limitem jinak neomezené státní moci. Pokud by zákon vytvářel zvláštní skupinu majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožoval by právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na těchto závěrech dle citovaného rozsudku se nic nemění ani tehdy, pokud celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem. Nejvyšší správní soud odkázal na svou prejudikaturu, dle které „závěr, podle něhož je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný“, přičemž tato teze se uplatní též na výjimku z tříleté lhůty uvedené v čl. 221 celního kodexu (který ovšem navíc v daném případě jakožto pozdější úpravu nelze *ratione temporis* použít). Maximální lhůtu pro vyměření celního dluhu vzniklého v souvislosti s trestným činem tak musí určit vnitrostátní právní řád každého členského státu.

Podle citovaného rozsudku tedy zákonodárce tím, že odkázal na subsidiární použití obecných předpisů o správě daní a poplatků, současně však vyloučil užití § 47 daňového řádu, vytvořil prima facie protiústavní mezeru. Nejvyšší správní soud však v uvedené věci dospěl k závěru, že lze zjevně protiústavní výklad celního zákona ve znění před 1. 7. 2002 překlénout výkladem ústavně konformním, který má přednost před předložením věci Ústavnímu soudu s návrhem na vyslovení protiústavnosti vyloučení použití § 47 daňového řádu. Ústavně konformní alternativu totiž nabízí subsidiární použití zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, tedy federálního zákona o soustavě daní, který zůstal platný a účinný i po rozdělení Československa a byl zrušen teprve ke dni 1. 1. 2004 zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Ustanovení § 320 písm. b) celního zákona, ve znění platném a účinném před 1. 7. 2002, předepisovalo použití obecných předpisů o správě daní a poplatků (vyjma mj. § 47 daňového řádu), přitom teprve v poznámce pod čarou odkazovalo na daňový řád. Nejvyšší správní soud v citované věci upozornil na to, že ve shodě s judikaturou Ústavního soudu nemají poznámky pod čarou v textech právních předpisů normativní význam. V daném případě je s ohledem na výše uvedené nutno interpretovat pojem „obecné předpisy o správě daní a poplatků“ extenzivně. Zákon o soustavě daní, který byl jistě rovněž „obecným předpisem o správě daní a poplatků“, v § 4 odst. 2 stanovil, že daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátcе povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Protože celní zákon v relevantním znění nevyločil 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 celní dluh, který vznikl v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002, použít přiměřeně právě toto ustanovení (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, www.nssoud.cz).

V nyní posuzované věci je tedy nutno vycházet z toho, že ke vzniku celního dluhu došlo dne 1. 7., resp. 3. 7. 1998, přičemž stěžovatel neměl povinnost podat daňové přiznání (ani celní prohlášení), vznikla mu však k uvedeným dnům povinnost uhradit celní dluh (clo a daň), na jehož vzniku se svým protiprávním jednáním podílel. Je tedy třeba užít přiměřeně tu část § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, která hovořila o povinnosti dlužníka „srazit daň“. Lhůta pro vyměření cla a daně tedy počala běžet ode dne 31. 12. 1998 a marně uplynula dnem 31. 12. 2001, aniž by přitom došlo ve vztahu ke stěžovateli k přerušení této lhůty jakýmkoli úkonem celních orgánů směřujícím k vyměření cla či daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní. Je tedy třeba konstatovat, že k pravomocnému vyměření celních dluhů (dne 5. 9. 2006) došlo až po uplynutí zmíněné prekluzivní lhůty. K této vadě měl krajský soud, jak již bylo řečeno, vzhledem k výše uvedené judikatuře Ústavního soudu přihlídnout z úřední povinnosti.

S ohledem na uvedené je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že kasační stížnost je důvodná, a to v námitce prekluze práva na vyměření cla a daně z přidané hodnoty. V ostatních námitkách kasační stížnost důvodná nebyla (viz výše), nebo se jimi Nejvyšší správní soud nezabýval vzhledem k tomu, že jejich posouzení nemůže mít na následné řízení před krajským soudem ani na řízení před správními orgány žádný vliv.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, nezbyvá mu tedy, než v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ostravě vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).



O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. května 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.  
předsedkyně senátu