



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci stěžovatele: **Bohemia Film a. s.**, Sokolovská 105/68, Praha 8, právní nástupce žalobce FROMIN CTX a. s, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2008, č. j. 7 Ca 223/2007 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8453-01/07-1701-21 a č. j. 8453-02/07-1701-21; těmito rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutím Celního úřadu v Benešově ze dne 29. 3. 2007 č. j. 3422/07-176600-021 a č. j. 3420/07-176600-021, kterými bylo podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) pro zmeškání lhůty zastaveno řízení ve věci žádosti žalobce o povolení obnovy řízení pravomocných rozhodnutí Celního úřadu Příbram ze dne 1. 11. 2000, kterými byl žalobci vyměřen celní dluh v celkové výši 421 341 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že žalovaný nesprávně vycházel při vydání rozhodnutí pouze z ust. § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., tedy že žádost o obnovu řízení nebyla podána před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit. Žalovaný přitom vycházel z toho, že tato lhůta běží ode dne vydání platebního výměru a přitom nijak neporovnával fakta s obsahem ustanovení § 47 zákona, který počátek této lhůty upravuje. Stěžovatel namítá,

že v řízení, o jehož obnovu se žádá, jde o rozhodnutí správního orgánu a nikoli přiznání daňového subjektu, rozhodující pro počátek lhůty proto je, kdy byl daňový subjekt zpraven o úkonu směřujícím k vyměření nebo dodatečnému vyměření daně. Pro stanovení roku, kdy byl daňový subjekt o úkonu zpraven, je dle stěžovatele rozhodující, koho správce daně za daňový subjekt považoval. Z chování Celního úřadu Příbram, který předmětné platební výměry vydal, je zjevné, že za daňový subjekt považoval nikoli žalobce, ale Centrotex, a. s. v likvidaci. Celní úřad totiž nijak nereagoval na sdělení žalobce o tom, že platební výměry považuje za součást podniku prodaného Centrotex, a. s., a že tedy není daňovým subjektem a dlužníkem. To, že za daňový subjekt a dlužníka považuje správní orgán Centrotex, a. s. pak jednoznačně potvrdil tím, že přihlásil pohledávky z předmětných platebních výměrů do konkursního řízení na majetek Centrotex, a. s. Dle stěžovatele je tedy podstatné, kdy se žalobce dozvěděl, že je správním orgánem považován za daňový subjekt v řízeních, o jejichž obnovu žádal. To se stalo zjevně až tehdy, když mu byla doručena upomínka na existenci celního dluhu z titulu předmětných platebních výměrů. Teprve od doručení upomínky ze dne 22. 11. 2004 mohl žalobce uplatnit opravné prostředky, do té doby jej správní orgán jak opomenutím, tak konáním přesvědčoval, že daňovým subjektem a daňovým dlužníkem není. Pochybení správního orgánu přitom nemůže jít k tíži daňovému subjektu, nemůže jej připravit o možnost uplatnit všechny opravné prostředky, které mu zákon umožňuje.

Městský soud tak nesprávně, dle stěžovatele, posoudil právní otázku, a to, kdy počala běžet lhůta pro obnovu řízení, a to z následujících důvodů:

a) interpretace právních předpisů musí vycházet vždy ze specifické situace – v daném případě pochybil správní orgán, když přihlásil pohledávku do konkursního řízení na majetek subjektu, jemuž žalobce prodal podnik. Správní orgán vystupuje vždy ve vrchnostenském postavení, proto jeho právní úkony nemohou zůstat absolutně bez právních následků, a to ani v případě, že je vezme zpět. Městský soud však právní předpis aplikoval nesprávně a nezabránil zkrácení žalobce na jeho právech, když tento nevěděl, v důsledku chybného chování správního orgánu, že lhůta běží.

b) městský soud tvrdí, že nic nenasvědčuje tomu, že by správní orgán považoval za daňový subjekt někoho jiného než žalobce a zjevně tak neoprávněně neuznal listinný důkaz dokazující, že správní orgán přihlásil pohledávku, která je předmětem sporu do konkursního řízení jiného subjektu než žalobce.

c) městský soud nesprávně odvodil počátek běhu lhůty pro obnovu řízení pouze od doručení platebních výměrů a nikoli také z úkonů směřujících k vyměření daně.

Na základě uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V souladu s § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud konstatoval, že kasační stížnost je přípustná, v souladu s ust. § 105 odst. 2 s. ř. s. je stěžovatel v řízení řádně zastoupen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neshledal přitom vady řízení před soudem, k nimž je třeba přihlédnout z moci úřední

i bez návrhu účastníka řízení (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce byl na základě povolení CÚ Příbram ze dne 8. 7. 1997, č. j. 71-835-W/96 provozovatelem veřejného celního skladu na adrese Jíloviště, Klínek 106. Dne 23. 12. 1998 dovezl zboží z Turecka, které bylo celním úřadem propuštěno dne 29. 12. 1998 do režimu uskladnění v celním skladu. Na základě následné kontroly, provedené celním úřadem dne 10. 10. 2000 v tomto skladě, bylo zjištěno, že se zde zboží nenachází, a bylo zjištěno, že zboží bylo v průběhu měsíce prosinec 1998 a leden 1998 vyskladněno bez návrhu na propuštění zboží do jiného celního režimu.

Na základě těchto skutečností vydal Celní úřad Příbram dne 1. 11. 2000 platební výměr, kterým vyměřil žalobci clo ve výši 98 704 Kč a DPH ve výši 244 153 Kč. Platební výměr byl řádně doručen dne 20. 11. 2000 Ing. Josefu Lančovi, likvidátorovi žalobce – FROMIN CTX a. s. v likvidaci.

Ze spisového materiálu dále vyplynulo, že v důsledku reorganizace celní správy a přechodu CÚ Příbram na pobočku CÚ Benešov, byl předán spisový materiál, kontrolou zde bylo zjištěno, že výše uvedený daňový subjekt nezaplatil vykonatelný nedoplatek vyměřený výše uvedeným platebním výměrem; z toho důvodu vydal celní úřad dne 7. 1. 2005 exekuční příkaz. Dne 20. 1. 2005 se na celní úřad dostavil Ing. Josef Lanc, předseda představenstva žalobce, a podal ústně do protokolu námitky proti exekučnímu příkazu; uvedl, že předmětný platební výměr byl firmě doručen až dne 20. 11. 2000, tedy až po prodeji podniku FROMIN CTX a. s., v likvidaci kupujícímu, firmě CENTROTEX a. s. v likvidaci. Platební výměr byl po doručení proto vrácen zpět CÚ Příbram, jelikož tato pohledávka přešla ve smyslu smlouvy o prodeji podniku ze dne 18. 7. 2000 na kupujícího. Námitce celní úřad nevyhověl, uvedl přitom mimo jiné, že vstupem dlužníka do likvidace dne 10. 2. 2000 a následným prodejem společnosti ve smyslu smlouvy o prodeji podniku ze dne 18. 7. 2000 nemohla být pohledávka státu převedena na společnost CENTROTEX a. s. v likvidaci, jelikož nedošlo k zániku společnosti FROMIN CTX a. s.

Dne 2. 3. 2007 podal žalobce žádost o obnovu řízení pravomocného rozhodnutí CÚ Příbram - platebního výměru č. j. 71-1079-B/00 ze dne 1. 11. 2000, dne 29. 3. 2007 vydal celní úřad rozhodnutí o zastavení řízení, odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl.

Žalobce předně své odvolací důvody, jakož i dříve samotné důvody pro povolení obnovy řízení, spojoval se skutečností pro vyměření samotného celního dluhu zcela irelevantní. Dovozoval je toliko ze skutečnosti, že celní úřad podal přihlášku pohledávky ve výši celního dluhu žalobce do konkurzního řízení firmy CENTROTEX a. s. Jak ze spisu vyplynulo, celní úřad při respektování ust. § 45 zákona o správě daní, vědom si svého pochybení, vzal tuto přihlášku ke konkurznímu řízení dne 19. 7. 2005 zpět. Rovněž ze spisu vyplynulo, že tato přihláška byla podána dodatečně až po sdělení správce konkurzní podstaty fy CENTROTEX a. s. v likvidaci o tom, že na společnost byl dne 16. 8. 2000 vyhlášen konkurz a že úpadce ve svém majetku eviduje majetek, pohledávky a závazky společnosti FROMIN CTX a. s. v likvidaci, které nabyt dne 18. 7. 2000 smlouvou o prodeji podniku od společnosti FROMIN CTX a. s. v likvidaci. Ze strany správce konkurzní podstaty byla tedy pohledávka celního úřadu chybně přezkoumána a zahrnuta do konkurzní podstaty v rozporu s ust. § 45 zákona o správě daní a poplatků. V čl. II smlouvy o prodeji podniku se mimo jiné uvádí, ... „nehmotný majetek, kterým se pro účely této smlouvy rozumí zejména práva a závazky z majetkových účastí v jiných společnostech ve stavu ke dni 30. 6. 2000 s výjimkou pohledávek a závazků ke státním orgánům.“

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje toliko *obiter dictum* za vhodné poukázat na ustálenou judikaturu správních soudů, jakož i Ústavního soudu, ze které se podává, že smlouva o prodeji podniku, resp. části podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přecházejí závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoli však veřejnoprávní povinnosti. Příslušná ustanovení obchodního zákoníku nepředstavují tedy v tomto případě ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků *lex specialis*. Převede-li tedy daňový subjekt na základě smlouvy o prodeji podniku svůj podnik na jinou osobu, i nadále trvá jeho povinnost prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení jeho daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém ještě byl majitelem podniku (*viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, rovněž např. viz náleží Ústavního soudu ze dne 15. ledna 1999 sp. zn. IV. ÚS 499/98*).

Žalobce se proto ani prodejem svého podniku nezprostil povinnosti, které mu zákon ukládá v souvislosti s vyměřením celního dluhu, neboť není pochyb o tom, že žalobce byl subjektem, u něhož celní dluh vznikl. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených celním, resp. příslušným daňovým zákonem. Názor stěžovatele, že žalobce nebyl daňovým subjektem, resp. jej za něho celní úřad nepovažoval, je proto mylný, nadto takový postoj celního úřadu z průběhu řízení nevyplývá. Samotná skutečnost, že byla částka celního dluhu přihlášena do konkursu společnosti CENTROTEX a. s. v likvidaci nemůže mít na postavení žalobce, jakožto daňového subjektu, kterému po právu byl celní dluh vyměřen žádný význam.

V projednávané věci však výše uvedené závěry, které Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatele konstatoval, nemají pro zodpovězení v projednávané věci zásadní otázky, tedy zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, zastavil-li řízení o povolení obnovy řízení dle § 54 zákona o správě daní z důvodu zmeškání lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení, relevantní význam.

Nejvyšší správní soud, jakkoli se stěžovatel dovolává lhůty dle § 47 zákona o správě daní, považuje za nutné uvést, že uvedené ustanovení nebylo lze v daném případě aplikovat. 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, přitom celní zákon však současně některá ustanovení tohoto zákona ze subsidiárního použití v daňovém řízení vyňal, mezi tyto výjimky patřil i § 47 cit. zákona, který upravuje prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

K otázce prekluze práva vyměřit celní dluh se vyslovil zdejší soud v rozsudcích č. j. 1 Afs 15/2009 – 105 19. 2. 2009 a dále též v rozsudku ze dne 28. 5. 2009 č. j. 5 Afs 64/2008 – 88, resp. č. j. 5 Afs 17/2009 - 102 ze dne 11. 9. 2009, vše příst. na www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že s ohledem na neexistenci ustanovení, které by upravovalo lhůtu k vyměření celního dluhu, by bylo možné dospět k závěru, že v době vzniku celního dluhu právo vyměřit dluh na clu nebylo podmíněno žádnou lhůtou, a proto plynutím jakkoliv dlouhé doby nezankalo. 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).

Zákonodárce tím, že odkázal na subsidiární použití obecných předpisů o správě daní a poplatků, současně však výslovně vyloučil užití § 47 zákona č. 337/1992 Sb., vytvořil prima facie protiústavní mezeru. Nejvyšší správní soud však již v citovaném rozsudku 1 Afs 15/2009 - 105 dospěl k závěru, že „*lze zjevně protiústavní výklad celního zákona ve znění před 1. 7. 2002 překlentout 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 příznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo žalobu na tuto daň. 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 celní dluh, který vznikl v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002, použít přiměřeně právě toto ustanovení.“*

Nejvyšší správní soud tedy již ve své dřívější judikatuře připustil subsidiární použití zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní ve vztahu k právní úpravě celního zákona, neboť zde není důvodu pro závěr o přednosti právní úpravy celního zákona před právní úpravou zákona o soustavě daní ve smyslu zásady *lex specialis derogat legi generali* za situace, kdy celní zákon v okamžiku vzniku celního dluhu neupravoval vůbec otázku zániku práva vyměřit celní dluh, resp. daň při dovozu zboží (viz rozsudek č. j. 7 Afs 78/2007 – 60 ze dne 10. 4. 2008).

Žalobce požádal o obnovu řízení, v němž mu byl, jakožto dlužníkovi po právu vyměřen celní dluh, ten vznikl ve smyslu ust. § 241 a násl. celního zákona v tehdy platném znění již v okamžiku, kdy žalobce bez návrhu propustil zboží z celního skladu v roce 1998, resp. v r.1999; od tohoto okamžiku je nutno odvozovat běh lhůty pro vyměření daně. Celní úřad učinil relevantní úkon k vyměření daně dne 10. 10. 2000, kdy provedl kontrolu, následně vydal dne 1. 11. 2000 platební výměr, kterým celní dluh vyměřil. Žádné jiné úkony směřující k vyměření daně, jichž se stěžovatel ve svých tvrzeních dovolává, však již učiněny nebyly. Bylo toliko na žalobci, nesouhlasil-li s vyměření celního dluhu, tak jak učinil celní úřad, bránit se včas formou přípustných opravných prostředků, popř. žalobou ve správním soudnictví. Požadoval-li žalobce obnovit řízení ukončené pravomocným platebním výměrem z roku 2000, nutno konstatovat, že objektivní lhůta pro takovou žádost skončila v roce 2003 (bereme-li v úvahu úkon - následnou celní kontrolu - z roku 2000, kterým došlo k obnovení běhu tříleté lhůty). Další úkony, jako je upozornění na daňový nedoplatek, výzva k jeho úhradě, etc., jsou úkony učiněné již nikoli v souvislosti s vyměření, které by byly způsobilé jakkoli zasáhnout do již vyměřené povinnosti, ale jedná se výhradně o úkony celního úřadu v souvislosti s placením,

resp. vymáháním dlužného nedoplatku. Tyto úkony mohou být relevantní pouze v souvislosti s posuzováním dodržení lhůty pro vymáhání již vyměřeného nedoplatku, nikoli však pro samotnou změnu výše tohoto nedoplatku - celního dluhu. Správní žaloby k přezkoumání postupu celních orgánů stran vydaného exekučního příkazu žalobce nevyužil.

Podle ust. § 54 odst. 1 zákona o správě daní lze obnovit řízení ukončené pravomocným rozhodnutím, nastaly-li skutečnosti zákonem presumované. Žalobce požadoval obnovit řízení ukončené platebním výměrem, kterým mu byla vyměřena daňová povinnost v určité výši; legitimním důvodem by byl v tomto případě požadavek na změnu její výše, popř. mohl žalobce uplatnit námitku, že nebyl v postavení celního dlužníka. Žalobce však uplatňuje důvody, které nikterak nemohou vést ke změně výše daňové povinnosti, ani sám netvrdí, že nebyl tím, kdo provozoval celní sklad a bez návrhu na propuštění do režimu volného oběhu zboží vyskladnil, ale toliko k učinění závěru, že žalobce není povinen vyměřenou daňovou povinnost uhradit, neboť se domnívá, že přešla v rámci prodeje podniku na jiný subjekt. Již z těchto důvodů by nemohla být žádost o obnovu řízení o vyměření celního dluhu úspěšná.

Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelem namítanou nezákonnost, a to ani v postupu žalovaného ani v závěrech, k nimž dospěl městský soud v napadeném rozsudku. Byla-li žádost o obnovu řízení podána v roce 2007, stalo se tak zjevně až po uplynutí objektivní lhůty, tj. lhůty ve které bylo lze celní dluh vyměřit (§ 54 odst. 3 zákona o správě daní).

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení, žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nevynaložil náklady přesahující jeho běžnou správní činnost, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 9. října 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu