



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci žalobce **J. A.**, zastoupeného advokátem JUDr. Rostislavem Legerským se sídlem Havlíčkova 4, Nový Jičín, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava** se sídlem nám. Svatopluka Čecha 8, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2003 č. j. 22 Ca 501/2002 – 25,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalobci **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný podal včas kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2003 č. j. 22 Ca 501/2002 - 25, jímž bylo rozhodnuto o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2002 č. j. 4536/1/2002-21-1401, č. j. 4536/2/2002-21-1401 a č. j. 4536/3/2002-21-1401 pro nezákonnost a o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení; současně bylo rozhodnuto o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13 950 Kč do 3 dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce.

Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku se podává, že žalobce se třemi samostatnými žalobami domáhal přezkoumání shora uvedených rozhodnutí žalovaného,

kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Nový Jičín ze dne 12. 6. 2002 čj. 1709a/02, jímž bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo ve výši 31 753 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 45 742 Kč, a ze dne 13. 6. 2002 čj. 1709b/02, jímž bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo ve výši 22 630 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 31 181 Kč, a 1709c/02, jímž bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo ve výši 21 094 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 29 066 Kč, a to ve vztahu k rozhodnutím v celním řízení ze dne 5. 9. 1994 č. 10463044-01217, ze dne 1. 12. 1995 č. 10463215-00012-4 a ze dne 23. 8. 1995 č. 10463015-00328-9. Krajský soud spojil tyto žaloby ke společnému projednání.

Žalobce v žalobách namítal, že promlčecí doba pro vyměření cla a daně z přidané hodnoty počala běžet již v roce 1994, resp. 1995 splatností původně předepsaného cla a daně. Podle výkladu žalovaného se v případě ust. § 282 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“), jedná o promlčení práva vymáhat doměřené clo a daň, nikoli o promlčení práva doměřit clo a daň; proto měl žalovaný postupovat s ohledem na § 320 celního zákona podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle kterého je lhůta pro doměření tříletá. Podle názoru žalobce měl tedy žalovaný přihlídnout k námitce promlčení, kterou vznesl v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům.

Žalovaný ve vyjádření k žalobám navrhl jejich zamítnutí pro nedůvodnost.

Krajský soud z obsahu správních spisů zjistil, že žalobce v roce 1994 a 1995 v zahraničí zakoupil a do České republiky dovezl tři osobní automobily, uvedl jejich deklarovanou celní hodnotu a požádal o jejich propuštění do režimu volného oběhu. Celní úřad vyměřil ve všech případech celní dluh a daň z přidané hodnoty a žádosti žalobce vyhověl. Celní úřad dodatečně zjistil, že v celních řízeních byly předloženy nepravdivé doklady o skutečné ceně automobilů a vydal shora uvedené dodatečné platební výměry. Proti nim podal žalobce odvolání, v nichž namítal promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně z přidané hodnoty podle § 282 celního zákona. Žalovaný odvolání zamítl s tím, že podle § 282 celního zákona se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným. Splatnost cla a daně z přidané hodnoty vyplývá z § 46 odst. 7 daňového řádu. K promlčení práva vymáhat celní dluh může proto dojít nejdříve po roce 2008. Žalovaný dále uvedl, že v době vydání dodatečných platebních výměrů žádný „obecně závazný“ právní předpis nestanovil celním orgánům prekluzivní lhůtu pro vyměření nebo dodatečné doměření celního dluhu.

Krajský soud dovodil, že podle § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, pro uplatnění daně z přidané hodnoty při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon nestanoví jinak. Celní orgány tedy při vyměření cla a daně z přidané hodnoty při dovozu zboží postupují podle celního zákona. Podle § 320 písm. b) celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány o vyměřování a vybírání cla obecné předpisy o správě daní a poplatků, tj. daňový řád, mimo jiné však s výjimkou § 47 daňového řádu. Celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002 tedy výslovně vylučoval použití ust. § 47 daňového řádu, který stanovil prekluzivní tříletou lhůtu pro vyměření či doměření daně. Celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002 sice obsahoval ust. § 282, toto ustanovení se však týkalo promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla, nikoli práva pro vyměření či doměření cla a daně. Celní zákon ani ostatní celní předpisy neupravovaly promlčecí nebo prekluzivní lhůtu pro vyměření nebo doměření cla a daně. Teprve podle ust. § 268 odst. 2 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, pokud celní nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Jedná se o prekluzivní lhůtu pro vyměření nebo doměření celního dluhu, ke které přihlížejí celní orgány z úřední povinnosti. Podle čl. II bodu 5 zákona

č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, a který v tomto přechodném ustanovení nabyl účinnosti dnem 1. 7. 2002, se řízení zahájená přede dnem účinnosti tohoto zákona dokončí podle tohoto zákona s výjimkou řízení o celních deliktech, která se dokončí podle dosavadních předpisů. Řízení o doměření celního dluhu přitom není skončeno vydáním či doručením dodatečného platebního výměru, ale až právní mocí rozhodnutí odvolacího orgánu, tedy doručením tohoto rozhodnutí celnímu deklarantovi. Podle názoru krajského soudu tedy měl žalovaný postupovat při rozhodování o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům podle celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, a to včetně ust. 268, nikoli podle celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002.

Krajský soud proto zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost s tím, že v dalším řízení se žalovaný bude muset zabývat posouzením otázky, zda nedošlo k prekluzi práva doměřit celní dluh ve smyslu § 268 odst. 2 až 4 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002.

Žalovaný podal kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Tvrzení o nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem žalovaný odůvodnil takto:

1. Krajský soud nesprávně posoudil přípustnost retroaktivity podle čl. II bodu 5 zákona č. 1/2002 Sb. ve vztahu k řízením ukončeným vydáním meritorních rozhodnutí celního úřadu. Celní úřad dlužné clo, resp. daň dodatečně vyměřovanou v souvislosti s dovozem zboží, vyměřil, zapsal do své evidence a následně oznámil žalobci v souladu s ustanoveními daňového řádu, zejména § 46 odst. 7, nikoli tedy podle § 267 a násl. celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002. Tyto úkony provedl, včetně doručení dodatečných platebních výměrů, před datem 1. 7. 2002. Měl-li by být akceptován právní názor krajského soudu, že řízení je pro účely aplikace čl. II odst. 5 zákona č. 1/2002 Sb. ukončeno teprve právní mocí rozhodnutí vydaných celními orgány, znamenalo by to nepřípustnou retroaktivitu pozdějšího předpisu – později účinný právní předpis by negoval vzniklé účinky řady správních aktů, které byly provedeny v mezích a na základě zákona na konci legisvakantní lhůty později účinného předpisu. Odvolání proti rozhodnutím celních orgánů v rozhodné době, ani v současnosti nemají odkladný účinek, tzn., že vykonatelnost dodatečných platebních výměrů nastala dnem jejich doručení. Žalovaný je přesvědčen, že ve smyslu čl. II odst. 5 zákona č. 2/2002 Sb. je retroaktivita hmotně právních ustanovení později účinného předpisu přípustná pouze v rámci „neukončené primární fáze“ vedeného správního řízení, přičemž pro účely aplikace čl. II odst. 5 zákona č. 1/2002 Sb. nelze na všechny fáze správního řízení pohlížet jako na celek, zejména vzhledem k vyloučení suspenzivního účinku odvolání podaných proti rozhodnutím celních orgánů (§ 322 celního zákona). V projednávané věci by podle názoru žalovaného byla možná aplikace § 268 odst. 2 celního zákona ve znění pozdějších předpisů pouze za předpokladu, kdyby fáze primárního rozhodování nebyla ukončena vydáním meritorního rozhodnutí do 1.7.2002 a zápis evidence cla nebyl do tohoto data proveden.
2. Krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval § 268 odst. 2 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002. Prekluzivní lhůta pro zápis cla do evidence ve smyslu tohoto ustanovení se vztahuje pouze na evidenční úkon (zápis), který předcházela oznámení dlužného cla (daně) dlužníkovi rozhodnutím. Příslušné dlužné částky byly

celním úřadem zapsány do evidence dne 6. 6. 2002. Podle názoru žalovaného je pro posouzení zachování lhůt k zápisu cla do evidence rozhodující datum provedení evidenčních úkonů – zápisů dlužných částek cla (daně), přičemž celní úřad tyto úkony provedl prokazatelně před 1. 7. 2002, tedy v době, kdy právo provést tyto úkony nezaniklo. Nejedná se tedy o tříletou prekluzivní lhůtu pro doměření či vyměření celního dluhu, nýbrž o prekluzivní lhůtu pro provedení evidenčního úkonu – zápisu dlužného cla do evidence, což krajský soud nezohlednil.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), dospěl k tomu, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci jde především o výklad přechodného ustanovení čl. II odst. 5 zákona č. 1/2002 Sb. za situace, kdy rozhodnutí celního úřadu byla vydána a doručena žalobci před datem 1. 7. 2002, o odvoláních proti těmto rozhodnutím však rozhodoval žalovaný po datu 1. 7. 2002. Jinými slovy řečeno, jde o to, zda žalovaný v řízení o odvolání měl postupovat podle ustanovení celního zákona účinného do 30. 6. 2002, nebo podle ustanovení celního zákona účinného od 1. 7. 2002.

Čl. II odst. 5 zákona č. 1/2002 Sb. stanovil, že řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle tohoto zákona (tj. podle zákona č. 1/2002 Sb.) s výjimkou řízení o celních deliktech, která se dokončí podle dosavadních předpisů.

Zákonodárce měl nepochybně možnost přechodná ustanovení zákona č. 1/2002 Sb. vyjádřit i jinak (např. tak, že všechna řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních předpisů), či je více konkretizovat, aby se předešlo výkladovým obtížím. Pokud však přechodné ustanovení zní tak, jak je shora uvedeno, potom podle názoru Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci nelze vyložit jinak, než že řízení o doměření celního dluhu není skončeno vydáním či doručením dodatečného platebního výměru, ale až právní mocí rozhodnutí; je-li proti rozhodnutí podáno odvolání, řízení je skončeno až právní mocí rozhodnutí odvolacího orgánu. Žalovaný tedy měl při rozhodování o odvoláních postupovat podle celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, včetně aplikace § 268.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou žalovaného v tom smyslu, že ust. § 268 odst. 2 celního zákona účinné od 1. 7. 2002 stanovilo prekluzivní lhůtu pouze pro provedení evidenčního úkonu – zápisu dlužného cla do evidence a že se tedy nejedná o tříletou prekluzivní lhůtu pro doměření či vyměření celního dluhu.

Podle § 264 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, celní úřad vyměří každou částku cla odpovídající celnímu dluhu, má-li k dispozici všechny údaje potřebné pro stanovení její správné výše a zanechá ji do evidence cla vedené písemně nebo elektronicky.

Podle § 268 odst. 2 téhož celního zákona, 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.

Z § 268 odst. 1 téhož celního zákona plyne, že po zapsání částky cla do evidence musí být bez zbytečného odkladu dlužníkovi doručeno písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba právní konstrukci těchto ustanovení vyložit tak, že na zápis částky cla do evidence je vázáno doručení písemného sdělení

nebo rozhodnutí dlužníkovi o jejím vyměření. Nelze-li částku cla zapsat do evidence z důvodů uvedených v § 268 odst. 2 celního zákona ve shora uvedeném znění, nelze dlužníkovi ani doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o vyměření částky cla. Právě v tom spočívá zánik práva (prekluze), k níž celní orgán přihlédne z úřední povinnosti tím, že částku cla nezapíše do evidence a následně nepostupuje podle § 268 odst. 1 celního zákona ve shora uvedeném znění.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Žalobce, zastoupen advokátem, měl v řízení o kasační stížnosti úspěch a proto by měl právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), a které by spočívaly v odměně a náhradě hotových výdajů jeho zástupce. Jelikož tentýž advokát zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem, nepřichází z povahy věci v úvahu úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu). Jiný úkon právní služby nebyl v řízení o kasační stížnosti učiněn. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu