

Spis 9 Afs 116/2007 byl spojen se spisem 9 Afs 114/2007 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

č. j. 9 Afs 114/2007 - 111



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **Celního ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 7, za účasti společnosti **E. I. s.r.o.**, zastoupené JUDr. Šárkou Foltýnovou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Dlouhá 16, v řízení o kasačních stížnostech podaných proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 307/2005 - 75, rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 308/2005 - 70, a rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 309/2005 - 70,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í .**
- II.** Stěžovatel **j e p o v i n e n** nahradit účastníku řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 5712 Kč k rukám zástupkyně JUDr. Šárky Foltýnové, advokátky se sídlem v Praze 1, Dlouhá 16.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se včasnými kasačními stížnostmi domáhal zrušení shora uvedených pravomocných rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterými soud na základě žalob podaných společností E. I. s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“) zrušil jím vydaná rozhodnutí, a to rozhodnutí ze dne 29. 8. 2005, č. j. 9080-3/05-21, rozhodnutí ze dne 29. 8. 2005, č. j. 9080-2/05-21, rozhodnutí ze dne 29. 8. 2005, č. j. 9080-5/05-21, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Výše uvedenými rozhodnutími stěžovatele byla zamítnuta odvolání daňového subjektu proti níže specifikovaným rozhodnutím Celního úřadu Ruzyně – letiště Praha:

a) rozhodnutí Celního úřadu Ruzyně – letiště Praha ze dne 16. 4. 2003, č. j. 1416/03-1941/01-F – dodatečnému platebnímu výměru zn. DŘ 68-6/03/DPV, kterým byl daňovému subjektu předepsán celní dluh a penále v celkové výši 1 150 Kč. Z celkové částky pak celní dluh představuje 958 Kč (clo ve výši 786 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 172 Kč), penále předepsané podle ustanovení § 267 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění zákona č. 1/2002 Sb. (dále jen „celní zákon účinný od 1. 7. 2002“) pak činí 192 Kč. Předmětná pohledávka byla daňovému subjektu předepsána na základě zjištěných nesprávných údajů v odstavci 33 celní deklarace evidenční číslo JCD 11944031-28142-1 ze dne 23. 11. 2001, které byly uvedeny v rozporu s Všeobecnými interpretačními pravidly harmonizovaného systému uvedenými v příloze nařízení vlády č. 441/2000 Sb., kterými se vydává celní sazebník, a § 105 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění účinném do 1. 7. 2002 (dále jen „celní zákon účinný do 1. 7. 2002“);

b) rozhodnutí Celního úřadu Ruzyně – letiště Praha ze dne 16. 4. 2003, č. j. 1416/03-1941/01-E – dodatečnému platebnímu výměru zn. DŘ 68-5/03/DPV, kterým byl daňovému subjektu předepsán celní dluh a penále v celkové výši 3867 Kč. Z celkové částky pak celní dluh představuje 3 222 Kč (clo ve výši 2 641 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 581 Kč), penále předepsané podle ustanovení § 267 odst. 4 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 pak činí 645 Kč. Předmětná pohledávka byla daňovému subjektu předepsána na základě zjištěných nesprávných údajů v odstavci 33 celní deklarace evidenční číslo JCD 11944031-28141-9 ze dne 23. 11. 2001, které byly uvedeny v rozporu s Všeobecnými interpretačními pravidly harmonizovaného systému uvedenými v příloze nařízení vlády č. 441/2000 Sb., kterými se vydává celní sazebník, a § 105 celního zákona účinného do 1. 7. 2002;

c) rozhodnutí Celního úřadu Ruzyně – letiště Praha ze dne 16. 4. 2003, č. j. 1416/03-1941/01-A – dodatečnému platebnímu výměru zn. DŘ 68-1/03/DPV, kterým byl daňovému subjektu předepsán celní dluh a penále v celkové výši 67 962 Kč. Z celkové částky pak celní dluh představuje 56 635 Kč (clo ve výši 46 422 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 10 213 Kč), penále předepsané podle ustanovení § 267 odst. 4 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 pak činí 11 327 Kč. Předmětná pohledávka byla daňovému subjektu předepsána na základě zjištěných nesprávných údajů v odstavci 33 celní deklarace evidenční číslo JCD 11944031-27299-7 ze dne 15. 11. 2001, které byly uvedeny v rozporu s Všeobecnými interpretačními pravidly harmonizovaného systému uvedenými v příloze nařízení vlády č. 441/2000 Sb., kterými se vydává celní sazebník, a § 105 celního zákona účinného do 1. 7. 2002.

Městský soud shledal žaloby z části důvodnými, a to ve věci namítané nesprávné aplikace ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002, když dovodil, že povinnost platit celní dluh se řídí právním předpisem účinným v době vzniku celního dluhu. V odůvodnění všech shora uvedených rozhodnutí konstatoval, že za období, kdy daňovému subjektu vznikl celní dluh, tj. dne 15. 11. 2001 a dne 23. 11. 2001, kdy bylo dováženo zboží propuštěno do režimu volného oběhu, nemohlo být citované ustanovení celního zákona aplikováno, neboť v předmětném období nebylo součástí celního zákona. Aplikoval-li stěžovatel ustanovení § 267 zákona č. 1/2002 Sb., ze dne 5. 12. 2001, kterým se s účinností od 1. 7. 2002 novelizoval celní zákon zpětně na výše uvedená období, jedná se dle závěrů městského soudu o nepřipustnou retroaktivitu.

Stěžovatel v kasačních stížnostech namítá nezákonnost výše uvedených rozsudků městského soudu, spočívající v nesprávném právním posouzení ustanovení § 267 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, které soud nesprávně posoudil jako ustanovení

hmotněprávní povahy, zakládající právo celního úřadu dodatečně zaúčtovat částku cla, která tvoří rozdíl mezi původně stanovenou částkou a částkou nově stanovenou. Dle stěžovatele citované ustanovení představuje ucelenou právní úpravu zahrnující jak procesní pravidla, tak hmotněprávní pravidla, která tvoří nedělitelný celek. Odstavec 1 citovaného ustanovení obsahuje procesní pravidla upravující postup celního úřadu při dodatečném vyměření celního dluhu, které zahrnuje zaúčtování rozdílu mezi původně a nově stanovenou částkou a jeho následné sdělení dlužníkovi ve formě dodatečného platebního výměru. Z těchto důvodů bylo také ustanovení § 267 odst. 1 celního zákona spolu s ustanovením § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále také „zákon o správě daní a poplatků“), uvedeno ve výroku výše uvedeného dodatečného platebního výměru. Celní dluh představuje hmotněprávní povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo [§ 2 písm. i) celního zákona]. Tato povinnost vzniká již přijetím celního prohlášení na propuštění dovezeného zboží do volného oběhu, které časově předchází samotnému propuštění [§ 238 odst. 1 písm. a) a odst. 2 celního zákona účinného do 30. 6. 2002]. Dále platí, že celním dluhem není jakákoliv povinnost, ale pouze povinnost v zákonné výši (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 5 Afs 73/2004 - 44, www.nssoud.cz)

Celnímu dluhu coby hmotněprávní povinnosti dlužníka zaplatit clo pak odpovídá právo clo vyměřit a následně vybrat, jež svědčí celnímu úřadu (§ 11 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném jak do 30. 6. 2002, tak i následně). S ohledem na výše uvedené znamená vyměření cla jeho stanovení v zákonné výši a celní úřad byl proto oprávněn vyměřit clo a daně až do zákonné výše, bez ohledu na to, že tak v důsledku chyby deklaranta neučinil hned při propuštění zboží. Toto právo nebylo k datu dodatečného vyměření prekludováno. Ustanovení § 267 celního zákona považuje stěžovatel za ustanovení procesní, které mohlo být bezesbytku aplikováno, neboť procesní pravidla jsou obecně považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Na rozdíl od toho jsou hmotněprávní pravidla v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadené rozsudky Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve vyjádření ke kasačním stížnostem zdůraznil, že předpokladem právní jistoty v oblasti aplikace práva je seznatelnost právní úpravy a předvídatelnost právního rozhodnutí zachovávajícího právo. V dané věci byly právní vztahy založeny dnem, kdy předmětné zboží bylo dovezeno do tuzemska a předloženo k propuštění do režimu volného oběhu. V té době celní zákon žádný postup k doměření cla nestanovil a nestanovil ani oprávnění celních orgánů předepsat daňovému subjektu penále ve výši 20 % z rozdílu částky původně vyměřené a nově stanovené. Celní orgány byly povinny na základě ustanovení § 320 celního zákona účinného do 1. 7. 2002 postupovat podle zákona o správě daní a poplatků při respektování § 2 a § 46 cit. zákona.

Odmítá-li stěžovatel námitku směřující do nezákonného předepsání penále ve smyslu § 267 odst. 4 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 slovy „... *stát má dostat vše co mu náleží*“, je zřejmé, že stěžovatel zákaz retroaktivity nerespektuje. Daňový subjekt dále zdůraznil, že je s podivem, že stěžovatel neaplikoval další změny právní úpravy vyplývající zejména z přistoupení České republiky k Evropské Unii a z toho, že pro Českou republiku vstoupilo v platnost Nařízení rady (EHS) ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. Ve smyslu bodu 2. čl. II. zákona č. 187/2004 Sb., přechodných a závěrečných

ustanovení, se řízení zahájena před účinností tohoto zákona s výjimkou řízení o celních deliktech dokončí podle tohoto nového zákona. Ustanovení § 127 odst. 4 omezilo právo provádět následnou kontrolu po propuštění zboží do navrženého režimu na 3 roky od konce roku, ve kterém vznikla povinnost zaplatit clo nebo daň, a ustanovení čl. 221 odst. 3 celního kodexu omezilo právo vyměřit a sdělit clo dlužníkovi lhůtou tří let ode dne vzniku celního dluhu. K datu, kdy uvedené normy vstoupily v platnost, měl stěžovatel řízení zastavit a nepokračovat v provádění následné kontroly, kterou ukončil až dne 14. 5. 2005. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje daňový subjekt kasační stížnosti jako nedůvodné zamítnout.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, č. j. 9 Afs 114/2007 – 108, byla podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), věc vedená u tohoto soudu pod sp. zn. 9 Afs 114/2007 (kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 307/2005 - 75), spojena ke společnému projednání a rozhodnutí s věcí vedenou pod sp. zn. 9 Afs 115/2007 (kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 308/2005 – 70) a s věcí vedenou pod sp. zn. 9 Afs 116/2007 (kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Ca 309/2005 – 70) s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 9 Afs 114/2007, a to zejména s ohledem na zásadu procesní ekonomie, neboť jak předmět sporu, tak námitky uplatněné ve shora uvedených kasačních stížnostech jsou obsahově shodné.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, jde o rozhodnutí, proti kterým jsou kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel v kasačních stížnostech své důvody výslovně nepodřadil jednotlivým zákonným ustanovením, z obsahu stížností je však zřejmé, že uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá tak ve všech kasačních stížnostech nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem.

Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Po přezkoumání napadených rozsudků Městského soudu v Praze v rozsahu kasačních stížností a uplatněných důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Předmětem sporu je v posuzovaných případech výklad ustanovení § 267 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002, respektive otázka, zda lze citované ustanovení aplikovat i na právní vztahy vzniklé před jeho účinností, konkrétně na celní dluhy vzniklé ke dni 15. 11. 2001 a 23. 11. 2001, když je nepochybné, že v uvedených obdobích citované ustanovení neplatilo. Stěžovatel se domnívá, že ano, neboť dle jeho názoru jde o ustanovení procesněprávní.

Ustanovení § 267 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002 stanoví následující:

(1) Jestliže nebyla částka cla zapsána do evidence v souladu s ustanovením § 265 a § 266 nebo byla do evidence zapsána částka cla nižší, než jaká měla být vyměřena podle platných právních předpisů, zapíše celní úřad dodatečně do evidence částku cla, která má být zaplacená, nebo částku odpovídající rozdílu mezi původně vyměřenou částkou cla a částkou cla nově stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem. Dodatečnou částku cla celní úřad zapíše do evidence do 2 pracovních dnů poté, kdy zjistil, že do evidence nebyla zapsána částka cla odpovídající částce cla stanovené podle platných právních předpisů a má k dispozici všechny podklady potřebné pro správné vyměření částky cla a může určit dlužníka. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření částky cla není jejím dodatečnému vyměření na překážku. Dodatečně vyměřená částka cla je splatná do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Ustanovení § 266 platí obdobně.

(2) Vyplývá-li z výsledků kontroly prováděné celními orgány možnost odhalení celního dluhu nebo částky cla vyšší, než je částka již zapsaná do evidence, ale celní orgány nejsou schopny určit přesnou částku, která je podle právních předpisů dlužná, zapíše celní úřad do evidence částku cla, která je z předmětného zboží pravděpodobně dlužná tak, aby mohlo být dlužníkovi doručeno rozhodnutí o vyměření prozatímní částky cla před uplynutím doby uvedené v § 268. Zápis částky cla, která je pravděpodobně dlužná, se považuje za neplatný, nemůže-li celní úřad do 3 let ode dne, kdy dlužníkovi doručil rozhodnutí o vyměření prozatímní částky cla, určit přesnou částku cla.

(3) Celní úřad dodatečně částku cla do evidence nezapíše, jestliže

a) bylo uplatněno preferenční sazební zacházení v rámci sazební kvóty nebo jiné opatření, pokud nárok na toto zacházení v době přijetí celního prohlášení skončil, aniž by tato skutečnost byla zveřejněna před propuštěním předmětného zboží do volného oběhu a deklarant jednal v dobré víře a splnil všechny povinnosti stanovené celními předpisy,

b) částka cla, která měla být vyměřena podle platných právních předpisů, nebyla do evidence zapsána v důsledku pochybení celního úřadu, dlužník toto pochybení nemohl zjistit, jednal v dobré víře a splnil všechny povinnosti stanovené celními předpisy a tato částka u jedné osoby u jedné nebo více dovozních operací nepřesahuje 1 850 000 Kč; jedná-li se o více operací, musí se jednat o případy vyplývající z jednoho pochybení celního úřadu. Přesahuje-li částka cla 1 850 000 Kč, může ministerstvo povolit, aby tato částka nebyla zapsána do evidence, nebo

c) částka dodatečně vyměřovaného cla je nižší než 400 Kč.

(4) Pokud je clo dodatečně vyměřováno proto, že původní částka cla byla vyměřena na základě pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů, uloží celní úřad z rozdílu částky původně vyměřené a nově stanovené penále ve výši 20 %. Celní úřad však penále neuloží, byla-li takto stanovená částka cla vyměřena z podnětu dlužníka.

Před vlastním posouzením předmětného ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout i právní úpravu, relevantní pro posuzovaný případ, účinnou do 1. 7. 2002.

Dle § 105 odst. 4 celního zákona ve znění účinném do 1. 7. 2002 je podání celního prohlášení považováno za projev vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu. Podáním celního prohlášení potvrzuje deklarant správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo a zavazuje se k plnění povinností, vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Dle ustanovení § 32 vyhlášky Ministerstva financí č. 135/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, ve znění ke dni 30. 6. 2002, pokud není touto vyhláškou stanoveno jinak, podává se písemné celní prohlášení na tiskopise Jednotná celní deklarace, jehož vzor je uveden v přílohách č. 11 a 13 k této vyhlášce. Způsob uvádění údajů v Jednotné celní deklaraci a další náležitosti související s podáváním celního prohlášení na těchto tiskopisech je uveden v části I přílohy č. 16 k této vyhlášce, není-li v této vyhlášce stanoveno jinak. Celní prohlášení, které je činěno písemnou formou na předepsaném tiskopise (JCD), je vždy podáváno celním deklarantem nebo jeho zástupcem. V odst. 54 JCD činí deklarant prohlášení, které stvrzuje svým podpisem, případně i otiskem razítka. Odstavec 173 uvedené přílohy č. 16 stanoví, že při dovozu a při vývozu potvrzuje deklarant nebo jeho zástupce, že dovoz nebo vývoz se uskutečňuje v souladu s platnými předpisy, že jím uvedené údaje jsou správné, připojené doklady jsou pravé a zavazuje se k plnění povinností, vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu.

Podle § 115 celního zákona, ve znění účinném do 1. 7. 2002, je celní úřad oprávněn ověřovat správnost přijatých celních prohlášení. Za tímto účelem může kontrolovat celní prohlášení, doklady vztahující se k celnímu prohlášení a doklady, jež je doprovázejí, případně může požadovat, aby deklarant předložil doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení a kontrolovat zboží a za účelem podrobné kontroly nebo analýzy odebírat vzorky. Žádná právní norma neukládá celním orgánům povinnost provádět kontrolu celního prohlášení ihned při jeho přijetí. Naopak ustanovení § 127 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 1. 7. 2002 stanoví, že následná kontrola po propuštění zboží, prováděná za účelem přesvědčení se o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení, ve lhůtě stanovené pro úschovu dokladů, se provádí podrobnou kontrolou obchodních dokladů a jiných údajů vztahujících se k dovozním nebo vývozním operacím. Podle odst. 3 téhož ustanovení nasvědčuje-li následná kontrola tomu, že zboží bylo propuštěno do navrženého režimu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, učiní celní orgány opatření nezbytná k nápravě.

Pokud následně celní orgán jako správce daně po vyměření daně zjistí, že stanovená povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše (§ 320 celního zákona účinného do 1. 7. 2002, § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků ve znění platném pro posuzované období).

Je nepochybné, že celní zákon ve znění účinném do 1. 7. 2002 umožňoval celním orgánům postupovat podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a doměřit dlužné clo či daň. Neobsahoval však žádné ustanovení upravující oprávnění celního úřadu uložit příslušnému subjektu penále v souvislosti s dodatečným vyměřením cla a daně. Zákon v ustanovení § 320 naopak aplikaci ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vylučoval. Oprávnění předepsat penále nestanovil ani zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období, který naopak pro uplatnění daně při dovozu odkazoval na použití celních předpisů. V ustanovení § 293 pak celní zákon

ve znění účinném do 1. 7. 2002 výslovně stanovil, kdy dochází k porušení celních předpisů, když podle § 293 písm. d) cit. zákona celní předpisy poruší ten, kdo způsobí, že mu bylo zboží propuštěno na základě nepravých, pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů. Podle § 294 cit. zákona se zaviněné jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti způsobem uvedeným v § 293, nejde-li o trestný čin, považuje za celní přestupek. Ustanovení § 295 cit. zákona pak upravuje oprávnění celních orgánů uložit za takové jednání napomenutí či pokutu.

S ohledem na vše výše uvedené lze uzavřít, že citované ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 obsahuje jak pravidla, která jsou čistě procesní povahy, upravující postup celního úřadu při dodatečném vyměření celního dluhu, které zahrnuje zaúčtování rozdílu mezi původně a nově stanovenou částkou do evidence, tak pravidla povahy hmotněprávní, a to ať už jde o oprávnění předsadit penále (včetně jeho výše) či stanovení tříleté prekluzivní lhůty týkající se platnosti vyměření prozatímní částky cla.

Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen, že aplikovat ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 beze zbytku také na právní vztahy vzniklé před jeho účinností nelze, neboť ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, publikovaný pod č. 30 Sb. n. u. ÚS, sv. 3, str. 227, nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb. a pod č. 13 Sb. n. u. ÚS, sv. 7, str. 87, nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, publikovaný pod č. 145/2002 Sb. a pod č. 25 Sb. n. u. ÚS, sv. 25, str. 215, a další).

Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že výkladem čl. 217 až 232 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, jejichž transpozicí je také ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002, se zabýval i Evropský soudní dvůr, a to v rozsudku ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, *Belgische Staat v. Molenbergnatie NV* (body 31 až 35 odůvodnění).

Evropský soudní dvůr v tomto rozsudku úvodem zdůraznil, že podle ustálené judikatury jsou procesní pravidla obecně považována za použitelná na všechny spory probíhající v okamžiku jejich vstupu v účinnost, na rozdíl od hmotněprávních pravidel, která jsou obvykle vykládána jako v zásadě nepoužitelná na situace existující před jejich vstupem v účinnost [viz zejména rozsudky C - 212/80 až C - 217/80 ze dne 12. 11. 1981 *Salumi* bod 9; rozsudek ze dne 6. července 1993, *CT Control (Rotterdam)* a *JCT Benelux v. Komise*, C-121/91 a C-122/91, *Recueil*, s. I-3873, bod 22; rozsudek ze dne 7. 9. 1999, *De Haan*, C-61/98, *Recueil*, s. I-5003, bod 13, a rozsudek ze dne 14. 11. 2002, *Ilumitronica*, C-251/00, *Recueil*, s. I-10433, bod 29]. Výjimku z tohoto pravidla lze odůvodnit jen potřebou nahrazení dříve existujících vnitrostátních systémů novým systémem Společenství s cílem dosáhnout soudržného a jednotného používání právní úpravy Společenství.

Ve shora uvedené věci projednávané Evropským soudním dvorem, kde se položená otázka týká výhradně časové použitelnosti celního kodexu, účinného od 1. 1. 1994 na vybrání celního dluhu, který vznikl před 1. 1. 1994, tedy časové použitelnosti čl. 217 až 232 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, tedy ustanovení kapitoly 3 (Vybrání celního dluhu), hlavy VII (celní dluh), která sestává z oddílu 1 (zaúčtování částky cla a její sdělení dlužníkovi čl. 217 až 221)

a oddílu 2 (Lhůty a postupy pro placení cla - čl. 222 až 232), výše uvedená výjimka z pravidla výkladu nemůže být použita. Evropský soudní dvůr dospěl k jednoznačnému závěru, že hmotněprávní pravidla a procesní pravidla je v daném případě třeba odlišit, neboť účelem novelizované právní úpravy je převzetí a zároveň změna určitých aspektů dříve existující právní úpravy Společenství. S ohledem na skutkové okolnosti sporu v původním řízení, s nimiž se pojí celní dluh vzniklý před datem použitelnosti kodexu, v důsledku toho přísluší, aby příslušný vnitrostátní soud vycházel jednak z hmotněprávních pravidel obsažených v právní úpravě před uvedeným datem a jednak z procesních pravidel nově obsažených v celním kodexu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek De Haan, bod 14, a rozsudek ze dne 13. 3. 2003, Nizozemsko v. Komise, C-156/00, Recueil, s. I-2527, body 35 a 36).

K uvedené judikatuře Evropského soudního dvora Nejvyšší správní soud dodává, že zákon č. 1/2002, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, byl přijat především z důvodu potřeby upravit a dopracovat některá ustanovení stávajícího celního zákona a docílit tak plné slučitelnosti s právní úpravou Evropských společenství. Podkladem pro vypracování textu, tedy včetně ustanovení § 267, byl celní kodex Evropských společenství, který byl vydán právě Nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992. Jak vyplývá z důvodové zprávy vládního návrhu předmětného zákona, navrhovaná novela celního zákona je kompatibilní s celní legislativou EU, tzn. s nařízením č. 2913/92 a nařízením č. 2454/93. Je tedy zřejmé, že při koncipování návrhu tohoto zákona byla hlavním inspiračním zdrojem právní úprava na úrovni práva Evropského společenství.

Jakkoli se tedy v případě projednávaném Nejvyšším správním soudem jedná o věc skutkově spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie, má Nejvyšší správní soud za to, že (obdobně jako tomu bylo ve věci rozhodnuté rozsudkem tohoto soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz) i v případech, kdy se posuzují okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou.

Správnost tohoto závěru potvrzuje mimo jiné i důvodová zpráva k zákonu č. 1/2002 Sb., kde se v její zvláštní části k navrhovanému znění ustanovení § 264 až § 276 zákona (body 234 a 235 důvodové zprávy) výslovně uvádí, že úprava je v souladu s články 217 až 232 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 a články 857 a 858 Nařízení Komise (EHK).

Má-li být tedy ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 vyloženo správně, pak je v takové situaci vždy zapotřebí vycházet z normativního textu zákona, avšak při jeho interpretaci nelze zcela odhlížet od pravidel, která vyplývají z komunitárního práva. Odchýlit se od takového výkladu je nezbytné teprve v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže celního zákona či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části směrnice (obecně k „prozařování“ komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie viz zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, publikovaný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 Sb. n. u. ÚS, sv. 24, str. 79).

Nadto je třeba připomenout, že nastíněný „evropský“ výklad § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 vychází z výše uvedeného principu právní jistoty a zákazu (pravé) retroaktivity právních norem. Podstata právní jistoty spočívá mimo jiné v tom, že každý může spoléhat na to, že ho stát postihne zákonem předvídanou sankcí za to, že porušil právní předpis. Právní teorie i praxe činí přitom rozdíl mezi pravou a nepravou retroaktivitou, přičemž je obecně akceptováno vymezení této distinkce právní doktrínou. Pro pravou retroaktivitu platí, že lex posterior ruší (neuznává) právní účinky v době účinnosti legis prioris, popřípadě vyvolává nebo spojuje práva a povinnosti subjektů s takovými skutečnostmi, jež v době účinnosti legis prioris neměly povahu právních skutečností.

V případě retroaktivity nepravé "nový zákon sice nezakládá právních následků pro minulost, avšak buď povyšuje minulé skutečnosti za podmínku budoucího právního následku (prostá výlučnost) nebo modifikuje pro budoucnost právní následky podle dřívějších zákonů založené ...Nepravé zpětné působení zákona pouze znamená, že nový zákon zachycuje (právně kvalifikuje) minulé skutečnosti nebo že se dotýká (modifikuje, ruší) existujících právních následků, tj. na skutkové podstaty je založivší váže pro budoucnost jiná práva a jiné povinnosti než zákonodárství dosavadní. Jde zde tudíž o zásah nového zákona jednak do předchozích skutečností, jednak do tzv. práv nabytých." (A. Procházka, Retroaktivita zákonů. In: Slovník veřejného práva. sv. III, Brno 1934, s. 800.).

V případech časového střetu staré a nové právní normy proto obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy, vzniklé podle zrušené právní normy, řídí právní normou novou (tzv. nepravá retroaktivita, která ve skutečnosti zpětnou účinností zákona není). Naproti tomu vznik právních vztahů, existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, jakož i vykonané právní úkony, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla právě tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se tedy princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost.

Jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, potřebu odchýlit se od uvedených závěrů Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě neshledal. Je nesporné, že posuzované ustanovení obsahuje jak ustanovení procesní povahy, tak ustanovení hmotněprávní povahy. Jestliže celní zákon ve svém původním znění účinném do 1. 7. 2002 zakotvil oprávnění celních úřadů učinit opatření nezbytná k nápravě, bylo-li zjištěno, že zboží bylo propuštěno do navrženého režimu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, jakož i možnost uložit za takové jednání určitou sankci, pak daňový subjekt do přijetí novely zákonem č. 1/2002 Sb. mohl důvodně spoléhat na to, že při uvedení nepravdivých údajů v celní deklaraci ponese pouze následky zakotvené v původní právní úpravě. Je nepochybné, že podle právní situace v době, na kterou ustanovení § 267 celního zákona aplikoval celní úřad i stěžovatel, nemohl daňový subjekt předpokládat možnost retroaktivní změny. Pokud celní dluh vznikl před dnem 1. 7. 2002, je nutno vycházet z právní úpravy celního zákona platné a účinné v době vzniku celního dluhu, i kdyby řízení o jeho vyměření bylo zahájeno po dni 1. 7. 2002.

Stěžovateli tak s ohledem na skutkové okolnosti sporů v původních řízeních, s nimiž se pojí celní dluhy vzniklé před datem použitelnosti ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002, v důsledku toho přísluší, aby vycházel jednak z hmotněprávních pravidel obsažených v právní úpravě před uvedeným datem a jednak z procesních pravidel

obsažených v tomto ustanovení. Celní orgány jsou při stanovení povinností vždy povinny důsledně rozlišit, která zákonná ustanovení jsou oprávněny aplikovat zpětně, a tuto svoji aplikaci také řádně odůvodnit. Jakkoliv městský soud vyloučil aplikaci ustanovení § 267 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 zcela, nemohlo mít toto pochybení vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, když stěžejním pro projednávanou věc bylo vyslovení nezákonnosti napadených rozhodnutí Celního ředitelství Praha a k těmto závěrům městský soud při použití citovaného ustanovení dospěl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který nedosáhl v řízení procesního úspěchu, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Je naopak povinen zaplatit úspěšnému účastníku řízení náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku. Zástupkyně účastníka předložila Nejvyššímu správnímu soudu příписы obsahující vyčíslení nákladů řízení o kasačních stížnostech v celkové výši 17 136 Kč, sestávající se: 1) z odměny ve výši 4200 Kč za dva úkony právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, vztahující se ke každé z podaných kasačních stížností, tedy z odměny za celkem 6 úkonů právní služby ve výši 12 600 Kč, 2) z náhrady hotových výdajů ve výši 1800 Kč (za 6 úkonů právní služby po 300 Kč) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, 3) z částky ve výši 2736 Kč připadající na daň z přidané hodnoty v 19 % sazbě (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu).

Ve smyslu ustanovení § 60 odst. 7 s. ř. s. může soud, jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává. S ohledem na skutečnost, že v projednávaných případech byl předmět sporu zcela shodný, o čemž mimo jiné svědčí i obsahově zcela identická písemná vyjádření předložená k jednotlivým kasačním stížnostem, přiznal Nejvyšší správní soud úspěšnému účastníku řízení náklady řízení pouze zčásti, tedy rozdílně od návrhu jeho zástupkyně, a to ve výši 5712 Kč. Uvedená částka přísluší za 2 úkony právní služby zástupkyně účastníka dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Odměna byla vypočtena dle § 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bod 5., advokátního tarifu tak, že za každý z úkonů činí odměna 2100 Kč a k němu náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že zástupkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, což soudu osvědčila a požádala o přiznání této součásti odměny, byla k přiznané odměně připočtena i příslušná daň z přidané hodnoty ve výši 19 %, tj. částka 912 Kč.

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

V Brně dne 4. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu