



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla, v právní věci **žalobkyně MERKUR KEY, a.s.**, se sídlem v Praze 3, Havlíčkově náměstí 189/2, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem v Plzni, Ant. Uxy 11, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. září 2010, zn. 6850-2/2010-160100-21,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27.9.2010, zn. 6850-2/2010-160100-21, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 2 000 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím ze dne 27.9.2010 zn. 6850-2/2010-160100-21 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) Celní ředitelství Plzeň (dále jen „*žalovaný*“) zamítl odvolání obchodní společnosti MERKUR KEY, a.s. (dále jen „*žalobkyně*“) proti rozhodnutí – platebnímu výměru o vyměření daní ručiteli ze dne 24.5.2010 čj. 18265/2010-166500-021 (dále jen „*platební výměr*“) vydanému Celním úřadem Plzeň (dále jen „*celní úřad*“).

Dne 8.11.2010 obdržel Krajský soud v Plzni (dále jen „*soud*“) žalobu žalobkyně ze dne 3.11.2010. Tou se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru. Žalobu odůvodnila tím, že napadené rozhodnutí, které jí bylo doručeno 29.9.2010, je vydáno v rozporu se zákonem z níže uvedených důvodů.

V části žaloby označené II. uvedla, že dne 29.5.2009 byl žalobkyni doručen přípis celního úřadu ze dne 19.5. téhož roku, kterým celní úřad zahájil s žalobkyní podle § 21 zák.č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších novel (dále jen „*d.ř. nebo daňový*“

řád“) daňové řízení o vyměření celního dluhu (zn. 8930/09-166500-021). K tomuto zahájení řízení žalobkyně zpracovala své stanovisko 12.6.2009. V něm zrekapitulovala průběh celé kauzy a to od vzniku celního dluhu dne 19.12.2002 až do vydání rozhodnutí celního úřadu ze dne 3.2.2009 (správně evidentně 23.2.2009), čj. 19663-2/08-166500-021, kterým celní úřad ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 6.4.2004 čj. R/400002/2004/1 – výzvy ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka (dále jen „výzva ručiteli“). Současně v tomto stanovisku uvedla, že podle jejího názoru již lhůta k vyměření prekludovala a že k tomu musí celní úřad přihlédnout z úřední povinnosti. Dne 24.5.2010 byl žalobkyni doručen platební výměr celního úřadu o vyměření daně ručiteli, kterým bylo žalobkyni uloženo uhradit celní dluh ve výši 5.337 166,-Kč. Proti němu podala žalobkyně dne 18.6.2010 odvolání s návrhem na zrušení proto, že platební výměr vydal celní úřad po uplynutí lhůty čtyř let, šesti měsíců a šesti dnů, tzn. po uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalobkyně dále uvedla, že celní dluh vznikl dne 19.12.2002 (správně evidentně 2002) propuštěním dovezeného zboží do volného oběhu. V té době byla prekluzivní lhůta upravena v ust. § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) a to tak, že pokud celní zákon nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Žalobkyně v odvolání namítala, že ust. § 268 odst. 2 celního zákona je hmotněprávní povahy, tzn. aplikuje se ustanovení platné v době vzniku celního dluhu, příp. daňové povinnosti, což v daném případě znamená dne 19.12.2002. Jestliže nelze předmětnou částku zapsat do evidence, pak již také nelze dlužníkovi ani doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o vyměření částky cla, protože právě v tom spočívá zánik práva (prekluze) k níž celní orgán přihlédne z úřední povinnosti a to tím, že částku cla nezapiše do evidence a následně nepostupuje podle § 268 odst. 1 celního zákona. Přitom žalobkyně odkázala na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 14.7.2005, čj. 7Afs 16/2004-51, ze dne 29.10.2008, čj. 5Afs 99/2007-73 a ze dne 12.7.2007, čj. 9Afs 25/2007-95. Celní zákon v ust. § 268 odst. 3 pak stanovil, že byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu spravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10-ti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Zde jsou žalobce i žalovaný ve shodě.

V části III. žalobkyně uvedla, že za zásadní z celého odvolání považuje to, zda a kdy marně uplynula prekluzivní lhůta k vyměření příslušných daní (nikoliv celního dluhu, jak oba celní orgány uvádějí). Proto žalobkyně v odvolání uvedla podrobně běh této lhůty a dobu jejího přerušení. Dovodila, že platební výměr celního úřadu ze dne 24.5.2010 ještě není pravomocný a přesto bylo toto rozhodnutí vydáno poté, co od uběhnutí prekluzivní lhůty uplynul další jeden rok, šest měsíců a šest dní. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že celní úřad své rozhodnutí odůvodnil tím, že celní zákon neobsahoval a neobsahuje žádnou právní úpravu stavění lhůt, ale že nic nebrání aplikaci článku 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu, neboť v dané věci proběhlo odvolací řízení, ke dni jeho zahájení byl citovaný článek komunitárního předpisu přímo aplikovatelný v České republice a prekluzivní lhůta byla zachována. Dodal k tomu „*tříletá prekluzivní lhůta tedy neběží od podání odvolání k Celnímu úřadu Plzeň do nabytí právní moci rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň o odvolání a dále se staví také po dobu dalšího řízení před Celním ředitelstvím Plzeň (resp. Celním*

úřadem Plzeň) poté, co mu byla věc vrácena Krajským soudem v Plzni k dalšímu řízení. “ Je zřejmé, že žalovaný s tímto názorem souhlasí.

Podle žalobkyně je proto nutné především vyřešit otázku, zda právní úkon, který učinila dne 3.5.2004, je možno považovat za odvolání, a zda žalovaný vedl odvolací řízení nebo posuzoval, resp. měl posuzovat, zda se jedná o neplatné rozhodnutí. Vycházejí z úkonů celního úřadu, počínaje rozhodnutím ze dne 22.1.2004 o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, u něhož k žádosti žalobkyně ze dne 3.2.2004 celní úřad ověřil neplatnost, úkonů žalovaného, z úkonů činných žalobkyní a dále z rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 30.9.2008 sp. zn. 47Ca 43/2008 (správně evidentně 57Ca 43/2008) a v něm citovaných nálezů Ústavního soudu (sp. zn. I ÚS 2345/07 ze dne 14.5.2008 a sp. zn. Pl 8/98 ze dne 17.11.1998) a dále z nálezu Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 31/99, ze dne 15.12.1999 dospěla žalobkyně k závěru, že 1. rozhodnutí celního úřadu ze dne 6.4.2004, čj. R/400002/2004/1 - výzva ručiteli je sice rozhodnutím, ale rozhodnutím neplatným, protože neobsahuje základní náležitosti rozhodnutí stanovené daňovým řádem. 2. Dne 3.5.2004 podala žalobkyně návrh na ověření neplatnosti výzvy ručiteli. Neověřil-li celní úřad neplatnost výzvy ručiteli, ač k tomu byl vyzván, postupoval protiústavně. 3. Nápravu popsané vady výzvy ručiteli mohl zajistit žalovaný, který měl stejně jako celní úřad ze své úřední povinnosti nejprve zjistit, zda odvoláním zpochybněné rozhodnutí není neplatné, a v kladném případě měl celnímu úřadu uložit, aby v konkrétní (přiměřené) lhůtě ověřil neplatnost výzvy ručiteli (§ 50 odst. 3, § 32 odst. 7 daňového řádu). 4. Žalovaný však takto nepostupoval, napadenou výzvu ručiteli považoval za platné rozhodnutí a zabýval se odvoláním věcně – zamítl ho. Z nálezu Ústavního soudu jednoznačně vyplývá, že řádným opravným prostředkem lze napadat věcnou nesprávnost předmětného daňového rozhodnutí, ale v daném případě se jednalo o rozhodnutí neplatné, takže řádný opravný prostředek v tomto případě nepřicházel v úvahu. Tím žalovaný nesplnil svou zákonnou povinnost, ač i na něho se vztahovala výzva k ověření neplatnosti rozhodnutí celního úřadu, porušil článek 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a postupoval tak i žalovaný v tomto řízení protiústavně. 5. Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozsudku sp. zn. 15 Ca 210/2002 ze dne 20.2.2002 k problematice neplatných rozhodnutí judikoval (ve shodě s názorem Ústavního soudu), že je na ně zapotřebí pohlížet, jako by vůbec neexistovaly, takže od počátku nejsou způsobilá vyvolat jakékoliv právní účinky. 6. Žalobkyně dospěla k závěru, že postupoval-li žalovaný v příslušném řízení protiústavně, protože porušil článek 36 odst. 1 Listiny, nejednal v souladu se zákonnými předpisy a žalobkyně tak byla zkrácena na svých základních právech a svobodách, nelze z takového postupu vyvozovat, že by byl schopen vyvolat jakékoliv právní účinky, zejména jsou-li pro žalobkyni nepříznivé. Protože žalovaný nebyl oprávněn zabývat se podnětem žalobkyně věcně (žalobkyně ani předmětné rozhodnutí nenapadala z věcného hlediska), postupoval v tomto případě protiústavně, nelze proto žalovaným vedené řízení, ukončené vydáním rozhodnutí ze dne 12.8.2004 čj. 8442-02/2004-21 považovat za řízení o řádném opravném prostředku, který byl schopen stavět běh prekluzivní lhůty. Proto prekluzivní lhůta od 1.1.2003 do 11.10.2004, kdy byla podána ke Krajskému soudu v Plzni žaloba, běžela, tzn. z prekluzivní lhůty uplynulo celkem jeden rok, deset měsíců a jedenáct dní. 7. Žalovaný přebíral názor celního úřadu uvedený v platebním výměru z 24.5.2010, že „tříletá prekluzivní lhůta tedy neběží od podání odvolání k Celnímu úřadu Plzeň do nabytí právní moci rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň o odvolání a dále se staví také po dobu dalšího řízení před Celním ředitelstvím Plzeň (resp. Celním úřadem Plzeň) poté, co mu byla věc vrácena

Krajským soudem v Plzni k dalšímu řízení.“ S tímto názorem již nelze vůbec souhlasit, zejména pak, že prekluzivní lhůta neběží v novém řízení, v němž celní úřad ověřuje neplatnost svého rozhodnutí z roku 2004. Žádný právní předpis nestanoví, že by prekluzivní lhůta neběžela z důvodů vedení řízení v první instanci. Rovněž nelze souhlasit s tím, že by prekluzivní lhůty neběžely „po dobu dalšího řízení před Celním ředitelstvím Plzeň ... poté, co mu byla věc vrácena Krajským soudem v Plzni k dalšímu řízení.“ Z rozsudku Krajského soudu v Plzni čj. 57Ca 43/2008 ze dne 30.9.2008 jednoznačně vyplývá, že výzva ručiteli ze dne 6.4.2004 je rozhodnutím neplatným a že celní úřad byl povinen ze zákona tuto neplatnost ověřit a neučinil-li tak, byl tak povinen učinit žalovaný. Žalovaný proto nemohl vést řízení o řádném opravném prostředku, ale měl celnímu úřadu uložit, aby v konkrétní lhůtě ověřil neplatnost výzvy ručiteli, což žalovaný také svým přípisem z 13.10.2008 učinil a celní úřad následně (za čtyři měsíce) dne 23.2.2009 vydal rozhodnutí čj. 19663-2/08-166500-021 o ověření neplatnosti výzvy ručiteli ze dne 6.4.2004. Protože řádným opravným prostředkem lze odstraňovat pouze věcné vady rozhodnutí, je zřejmé, že v tomto případě tak tomu nebylo, a proto nelze hovořit ani v tomto případě, že by byl učiněn úkon, který staví běh prekluzivní lhůty. 8. Soudní řád správní v § 41 stanoví případy, kdy neběží lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona. Pojem „soud“ použitý v tomto ustanovení je nutno vykládat podle § 1,3 a 4 tohoto zákona, tzn. jedná se o správní soudy; proto lze jednoznačně a nespochybnitelně konstatovat, že prekluzivní lhůta neběžela po dobu řízení před Krajským soudem v Plzni a před Nejvyšším správním soudem. Po dobu řízení před Ústavním soudem se běh prekluzivní lhůty nestaví. 9. Shrnu-li se doby, kdy prekluzivní lhůta běžela, lze dojít k tomu, že prekluzivní lhůta marně uplynula dnem 17.12.2008, ale celní úřad zahájil nové daňové řízení s žalobkyní dne 19.5.2009, tzn. poté, co od marného uplynutí prekluzivní lhůty uplynulo šest měsíců. Celní zákon však v § 268 odst. 3 stanovil, že úkon směřující k vyměření musí být učiněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Rozhodnutí o zahájení řízení ze dne 19.5.2009 tak nemohlo způsobit to, že by od 1.1.2010 běžela nová prekluzivní lhůta. 10. I kdyby byla pravda to, že žalovaný v roce 2004 rozhodoval v odvolání o nápravě věcných vad výzvy ručiteli, jako že tomu tak z důvodů uvedených v bodu 6 není, a toto řízení bylo vedeno po dobu tří měsíců, pak i v tomto případě by prekluzivní lhůta marně uplynula v únoru 2009.

Žalobkyně dále v části IV. žaloby konstatovala, že pokud se jedná o stavění běhu lhůt k podání odvolání, uvedla v odvolání, že celní zákon neobsahoval a neobsahuje žádnou právní úpravu o stavění běhu lhůt. Protože, jak uvádí sám žalovaný v napadeném rozsudku a před ním i v platebním výměru celní úřad, je právní úprava stavění běhu lhůt k podání opravného prostředku upravena v článku 221 odst. 3 celního kodexu, odkázala žalobkyně na rozsudek Soudního dvora čj. C-201/04, podle kterého musí být článek 221 odst. 3, na rozdíl od odstavců 1 a 2 téhož článku, považován za hmotněprávní, a protože celní dluh vznikl před dnem 1.5.2004, může být upraven pouze pravidly o prekluzi platnými k tomuto datu, tzn. ke dni 19.12.2002, a proto nelze nařízení o vyměření celního dluhu, který vznikl před 1.5.2004, aplikovat ustanovení čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Žalovaný tento názor odmítá poukazem na to, že tento rozsudek vydal Soudní dvůr ještě před tím, než se věta o stavění běhu lhůt stala součástí článku 221 odst. 3 celního kodexu a že v otázce posouzení povahy ustanovení článku 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu není v současnosti dostupná relevantní judikatura, která by se povahou tohoto ustanovení vnitřně zabývala. Vycházejí z názoru o shodné věcné podobnosti s ustanovením § 41 s.r.s. provedl vlastní výklad článku 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu a konstatoval, že toto ustanovení je svou povahou ustanovením

procesně právním a lze jej tak v zásadě aplikovat v průběhu veškerých řízení probíhajících v době, kdy je toto ustanovení účinné; pokud tedy bylo proti výzvě celního úřadu podáno dne 3.5.2004 odvolání, mohla žalobkyně nade vší pochybnost seznat, že v době řízení o odvolání prekluzivní lhůta pro vyměření cla neběží. Žalobkyně i nadále trvá na tom, že rozsudek Soudního dvora ze dne 23.2.2006 C-201/04 stanovil, že celý článek 221 odst. 3 musí být, na rozdíl od odstavců 1 a 2 téhož článku, považován za hmotněprávní ustanovení. Odkázala pak na článek 234 první pododstavec písm. b) Smlouvy o založení Evropského společenství, dle něhož má pravomoc rozhodovat o výkladu aktů přijatých orgány Společenství pouze Soudní dvůr Evropské unie. Dospěje-li krajský soud k tomu, že žalovaný v roce 2004 rozhodoval v odvolacím řízení a že proto z tohoto důvodu je nutné vyložit, zda je ustanovení čl. 221 odst. 3 věta druhá hmotněprávní nebo procesní, a považuje-li krajský soud rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku, měl by požádat Soudní dvůr o výklad tohoto ustanovení. Dále žalobkyně porovnála ustanovení čl. 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu i ust. § 268 odst. 3 celního zákona a dospěla k závěru, že tato ustanovení nestanoví postup celního úřadu, ale určují, jak běží lhůta. Proto by měla být obě ustanovení posuzována shodně.

Podle názoru žalobkyně prezentovaného v bodu V. žaloby je nezbytné zodpovědět i další otázku. Výzvou ručiteli vyměřil celní úřad žalobkyni pouze daň, a to daň z přidané hodnoty ve výši 4.816 504,-Kč a spotřební daň ve výši 520.662,-Kč. Žádné clo celní úřad tímto rozhodnutím, jehož neplatnost byla následně ověřena, nevyměřoval. Proto je nutné především zjistit, zda lze ustanovení celního zákona, která upravují pouze problematiku cla, uplatnit i v řízeních, která se týkají daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Žalobkyně vyšla z ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona a použila otázku, zda ustanovení článku 221 odst. 3 věta druhá celního kodexu je ve vztahu k daňovému řádu speciální. Z článku 3 bod 9 celního kodexu (definuje pojem „celní dluh“) a bodu 10 (definuje pojem „dovozní clo“) dovodila, že pojem celní dluh v žádném případě nezahrnuje povinnost platit daň. V té souvislosti odkázala i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2006, čj. 7Afs 149/2004-159, a na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 29.7.2010 čj. C-248/09, ve kterém tento soud judikoval, že článek 4 bod 10 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že dovozní cla nezahrnují daň z přidané hodnoty, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží. Ze znění článku 221 odst. 1 a článku 217 odst. 1 celního kodexu rovněž dovodila, že celní kodex upravuje pouze ta ustanovení, která se vztahují ke clu, nikoliv k daním. Žalobkyně zdůraznila, že v Evropské unii patří celní problematika, včetně celní legislativy, do výlučné kompetence Evropské unie a členské státy mohou celní problematiku upravovat ve svých právních předpisech pouze tehdy, pokud jsou k tomu celní legislativou Společenství zmocněni. Proto bylo nutné v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie novelizovat také celní zákon a právní předpisy vydané k jeho provedení, a to tak, aby nebyly s celní legislativou Společenství v rozporu. Zákon č. 187/2004 Sb. s účinností od 1.5.2004 zrušil bez náhrady ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona, které do 30.4.2002 (správně do 30.4.2004) stanovilo, že pokud se v celním zákonu a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daň a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. V té souvislosti žalobkyně poukázala na § 34 a § 3 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a na ustanovení § 93 odst. 2 a § 20 odst. 1 zákona č. 235/2001 (správně 2004) Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně uzavřela, že z ustanovení celních předpisů, ať již se jedná o celní kodex nebo o celní zákon, je zřejmé, že jej lze aplikovat pouze při dovozu,

tzn. vstupuje-li zboží/vybrané výrobky na území Evropského společenství a je jim přidělováno nějaké celně schválené určení. V tomto případě se o dovoz nejedná, takže v souladu s ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona musí být postupováno podle daňového řádu.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě vypracovaném 24.2.2011 navrhl, aby soud žalobu zamítl pro nedůvodnost.

K části žaloby označené II. a III. uvedl, že v podstatě rekapituluje průběh řízení stejným způsobem, jako v rámci odvolání, o kterém rozhodl napadeným rozhodnutím. Proto nepovažuje za účelné opakovat v této souvislosti obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí. K poznámce učiněné žalobkyní na straně 7 žaloby žalovaný uvedl, že „obsáhlou diskusi“ v otázce povahy zrušeného rozhodnutí čj. R400002/2004/1 ze dne 6.4.2004 vedl žalovaný v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí právě z toho důvodu, aby ozřejmil žalobci důvody a postup úvahy žalovaného týkající se relevance právních kroků učiněných v souvislosti s vydáním a následným zrušením uvedeného rozhodnutí pro účely stavění běhu prekluzivní lhůty k doměření celního dluhu, neboť zodpovězení této otázky považoval za klíčové k dalším úvahám o zachování této lhůty. Pro další postup žalovaného bylo podstatné odlišení rozhodnutí nicotného a neplatného, adekvátní aplikace principu presumpce správnosti rozhodnutí a v této souvislosti hodnocení jednotlivých úkonů v následujících řízeních jako právních skutečností zakládajících stavění běhu prekluzivní lhůty pro doměření celního dluhu.

Žalovaný dále uvedl, že v části IV. žaloby žalobkyně napadá jeho názor ohledně aplikace článku 221 odst. 3 celního kodexu. Žalovaný se touto námitkou v odvolacím řízení zabýval a obsáhle ji zdůvodnil, proč názoru žalobkyně nepřisvědčuje. Především zopakoval, že zmíněný rozsudek C-201/04 oporu pro argumentaci odvolatele o hmotněprávní povaze ustanovení článku 221 odst. 3 celního kodexu dle názoru žalovaného neposkytuje. Jak je zcela jednoznačně zřejmé z odstavce 7 uvedeného rozsudku, vycházel soud při posuzování věci z právní úpravy provedené článkem 221 celního kodexu v původním znění, publikovaném v úředním věstníku č. L302 ze dne 19.10.1992. Ust. článku 221 odst. 3 celního kodexu obsahovalo úpravu odlišnou od právní úpravy účinné k 1.5.2004. Uvedené ustanovení však bylo s účinností ode dne 19.12.2000 novelizováno, přičemž v této novelizované podobě vstoupil celní kodex v účinnost v tuzemsku dnem 1.5.2004. Žalovaný uvedl, že z obsahu úvodní pasáže části IV. žaloby je zřejmé, že žalobkyně nesprávně pochopila základní argument žalovaného pro vyloučení relevance uvedeného rozsudku C-201/04 na projednávanou věc. Podstatou argumentace žalovaného bylo, že soud posuzoval znění celního kodexu v podobě rozhodné na jím posuzovaný případ, kdy čl. 221 odst. 3 neobsahoval klíčové ustanovení věty druhé. Žalovaný se vůbec nezmiňoval o tom, že by bylo právně významné to, kdy byl tento rozsudek vydán. V tomto směru se žalobkyně mýlí. V podrobnostech odkázal žalovaný na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, stejně jako v otázce své argumentace ohledně procesní povahy ust. článku 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu.

Žalobní důvody uvedené v části V. žaloby označil žalovaný ze svého pohledu jako novoty. Žalobkyně je v odvolacím řízení neuplatnila a žalovaný se jimi tudíž v rámci napadeného rozhodnutí nezabýval. Z pohledu žalobkyně je sporné, zda lze vůbec celní kodex

(resp. konkrétně čl. 221 odst. 3 větu druhou tohoto předpisu) aplikovat na danou situaci, kdy nebylo doměřováno clo, ale spotřební daň a daň z přidané hodnoty. V tomto směru žalovaný považuje za podstatné ust. § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (který byl účinný v době rozhodování celních orgánů), které pro účely řádného uplatňování daňových předpisů vymezuje legislativní zkratku správa daně. Správa daně je realizována v rámci daňového řízení. Vymezení pojmu správy daně současně deklaruje, že pod správou jediné daně může být zahrnuto větší množství jednotlivých daňových řízení, zejména pak řízení vyměřovací, vymáhací apod. Společným jmenovatelem pro taková řízení je existence konkrétní daňové povinnosti, které se tato řízení týkají. V daném případě vznikla daňová povinnost v souvislosti s dovozem zboží dne 19.12.2002. Dle § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 19.12.2002 (dále jen „zákon o DPH“), platily pro uplatnění DPH při dovozu zboží vyjma tímto zákonem stanovených případů ustanovení celních předpisů. Obdobně byla formulována správa spotřební daně v § 17 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni 19.12.2002 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), dle kterého platily ve věcech spotřebních daní daňový řád a celní zákon, opět vyjma tímto zákonem stanovených výjimek. Ke dni vzniku předmětné daňové povinnosti se tedy jak clo, tak také DPH a spotřební daň, které v souvislosti s propuštěním předmětného zboží do volného oběhu v tuzemsku vznikly, spravovaly dle celního zákona jako zvláštního předpisu, za subsidiárního použití daňového řádu. Stejný způsob správy uvedených daní zůstal zachován též po nabytí účinnosti nových právních předpisů upravujících hmotněprávní základ DPH a spotřebních daní. Přejícná ustanovení § 111 odst. 1 zákona o DPH stanovují, že pro uplatnění DPH za období před nabytím účinnosti nového zákona o DPH (tedy před 1.4.2004) platí dosavadní právní předpisy. Obdobně pak ust. § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních v přechodných ustanoveních vyjádřilo pravidlo, dle kterého správu daní, u kterých ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona (tedy ke dni 1.1.2004) nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů. Dnem 19.12.2002 vznikla daňovému dlužníkovi, společnosti FRAB s.r.o. daňová povinnost v souvislosti s dovozem zboží a jeho propuštěním do volného oběhu v tuzemsku. Tato daňová povinnost byla konkretizována v celním řízení vyměřením celního dluhu. Celním dluhem se ve smyslu § 2 písm. i) celního zákona ve znění účinném ke dni 19.12.2002 rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní nebo vývozní clo, přičemž na základě ust. § 323 téhož předpisu pojem clo zahrnuje vedle cla veškeré daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Celní dluh byl v daném případě tvořen clem, spotřební daní a daní z přidané hodnoty. Po propuštění zboží do volného oběhu bylo zjištěno, že spotřební daň byla v daném případě vyměřena v nesprávné výši, v důsledku čehož došlo k nesprávnému vyměření také daně z přidané hodnoty. Tyto součásti celního dluhu byly následně doměřeny. Byť tedy byly doměřovány daň spotřební a daň z přidané hodnoty, stále byly a jsou tyto daně součástí celního dluhu vzniklého při dovozu zboží a spadají tak ve smyslu výše uvedeného pod pojem cla. Pokud pod pojem clo právní úprava účinná v době vzniku celního dluhu zahrnovala též další daně a poplatky spojené s dovozem zboží, je na místě přikládat tomuto pojmu stejný význam v rámci celého procesu správy daně jak byl vymezen výše. Jak vyplývá ze změn legislativy provedených v dalších obdobích, zejména ve spojení se vstupem České republiky do Evropské unie, tyto uvedené rozsahy pojmů cla explicitně nijak neomezily a tedy tyto změny neodůvodňují jiný výklad pojmu clo, než byl aplikován v době vzniku celního dluhu. Samotné vypuštění § 323 celního zákona na uvedené nemá vliv, neboť účelem jeho

vložení do celního zákona bylo vymezení pojmu clo pro lepší orientaci, jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonům č. 1/2002 Sb.

Žalobkyně v replice vyhotovené 18.3.2011 především odmítla opakovanou diskusi žalovaného o tom, zda výzva ručiteli ze dne 6.4.2004 je paaktem nebo pouze rozhodnutím neplatným. Zdůraznila, že při uvádění těchto pojmů vždy pouze citovala z příslušných nálezů Ústavního soudu zejména sp. zn. Pl. 8/98 ze dne 17.11.1998 a sp. zn. II. ÚS 31/99 ze dne 15.12.1999. Konstatovala, že je pravdou, že v českém právním řádu existuje presumpce správnosti rozhodnutí, ale rozhodně již neplatí, že by bylo možné odvolávat se na takové rozhodnutí a další právní úkony s ním spojené poté, co bylo prohlášeno za nicotné nebo neplatné rozhodnutí.

Rovněž uvedla, že části III. žaloby podrobně popsala a zdůvodnila to, proč lhůta k vyměření daní v daném případě již marně uplynula a celní úřad již potom není oprávněn předmětné daně vyměřovat, jeho právo zaniklo. V té souvislosti citovala právní názor Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se prekluze. Zdůraznila, že k problematice prekluze se žalovaný ve svém stanovisku nevyjádřil a svá tvrzení obsažená v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevysvětlil. Velkou pozornost naproti tomu věnoval názoru ohledně ustanovení článku 221 odst. 3 celního kodexu. Avšak žalobkyně se této problematice v žalobě věnovala pouze proto, aby prokázala, že toto ustanovení nemá na běh prekluzivní lhůty žádný význam. Dle názoru žalobkyně žalovaný nic z jejich názorů nevyvrací, ale pouze opětovně odkazuje na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na základě podrobné argumentace dále žalobkyně konstatovala, že požadavek na ověření neplatnosti rozhodnutí - a to žalobkyně požadovala-, nelze považovat za opravný prostředek ve smyslu článku 243 celního kodexu; protože žalovaný považoval výzvu celního úřadu za platné rozhodnutí a zabýval se odvoláním věcně, dopustil se tím podstatného porušení ustanovení o řízení, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Žalobkyně konečně setrvala na právních názorech a argumentaci uvedené v části V. žaloby a tuto argumentaci dále rozhojnila.

Při posuzování důvodnosti žaloby postupoval soud podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších novel (dále jen „s.ř.s.“). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu vyplývají pro posouzení důvodnosti žaloby následující skutečnosti, které jsou mezi účastníky řízení navíc nesporné:

Celní úřad propustil dne 19.12. 2002 společnosti FRAB s.r.o. Žamberk do volného oběhu benzin motorový a vyměřil z něj clo a daně v celkové výši 19.162.834 Kč (z toho clo ve výši 535.194 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 5.178.993 Kč a spotřební daň ve výši 13.448.647 Kč). Celní dluh a daňová povinnost byly zajištěny záručním dokladem žalobkyně a to až do částky 24.500.000 Kč. Částka celního dluhu byla celním dlužníkem uhrazena.

Po provedené dodatečné kontrole celního prohlášení a přiložených dokladů a zjištění chybného vyjádření základu daně doměřil celní úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 6.2.2003 celnímu dlužníkovi celní dluh ve výši 5 876 135 Kč, z toho clo ve výši 0 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 1 059 631 Kč a spotřební daň ve výši 4 816 504 Kč a penále ve výši 1 175 227 Kč, tedy celkem částku 7 051 362 Kč. Částka nebyla celním dlužníkem uhrazena.

Dne 22.1.2004 vydal celní úřad rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka (zn. R/400002/2004) ve výši 5 337 166 Kč, u něhož k žádosti žalobkyně ze dne 3.2.2004 celní úřad ověřil jeho neplatnost rozhodnutím ze dne 16.2.2004, č.j. 826/04-20.

Dne 6.4.2004 vydal celní úřad druhou výzvu ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka ve stejné výši. Žalobkyně požadovala ověření neplatnosti výzvy, protože postrádala náležitosti stanovené daňovým řádem. Celní úřad žádosti nevyhověl a postoupil věc žalovanému. Podle názoru žalovaného výzva splňovala všechny náležitosti, proto podání žalobkyně projednal jako odvolání, které rozhodnutím ze dne 12.8.2004, č.j. 8442-02/2004-21, zamítl. Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla u Krajského soudu v Plzni žalobou. Žaloba byla rozsudkem ze dne 17. 8 2006, č.j. 58 Ca 74/2004-42, zamítnuta jako nedůvodná. Zamítnuta byla i kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č.j. 7 Afs 196/2006 - 80.

Na základě ústavní stížnosti žalobkyně Ústavní soud svým nálezem ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 7 Afs 196/2006-80, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 17.8.2006, č.j. 58 Ca 74/2004-42, a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Ten v novém řízení rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. 57 Ca 43/2008, rozhodnutí žalovaného ze dne 12.8.2004, zn. 8442-02/2004-21, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na základě rozsudku zdejšího soudu uložil žalovaný dne 13.10.2008 celnímu úřadu, aby ověřil neplatnost jeho rozhodnutí ze dne 6.4.2004, č.j. R/400002/2004/1. Celní úřad ověřil tuto neplatnost svým rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, č.j. 19663-2/08-166500-021(právní moc 10. 3. 2009).

Přípisem ze dne 19.5.2009 celní úřad sdělil žalobkyni, že s ní zahajuje celní řízení o vyměření celního dluhu (žalobkyni doručeno dne 29.5.2009). Platebním výměrem ze dne 24.5.2010 uložil celní úřad žalobkyni jako ručiteli povinnost uhradit celní dluh ve výši 5.337.166 Kč. Žalobkyně v odvolání požadovala zrušení platebního výměru, protože byl celní dluh vyměřen po uplynutí prekluzivní lhůty.

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání. Výrok opřel o závěr, že „Ke vzniku celního dluhu jako právní skutečnosti podmiňující počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty k vyměření cla dle § 268 odst. 2 CZ ve znění účinném ke dni 19.12.2002, došlo dne 19.12.2002, přičemž lhůta počala běžet dnem 1.1.2003. Dne 6.4.2004 vydal celní úřad výzvu čj. R/400002/2004/1, jejíž prostřednictvím sdělil odvolateli jako ručiteli výši celního dluhu a vyzval jej k uhrazení tohoto celního dluhu z titulu ručení. Odvolatel napadl uvedené rozhodnutí odvoláním dne 3.5.2004. Jelikož se tak stalo již za účinnosti čl. 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu, byl podáním odvolání ve smyslu uvedeného ustanovení ve spojení s čl. 243 celního kodexu přerušen běh tříleté lhůty k vyměření celního dluhu. S výjimkami uvedenými v napadeném rozhodnutí, tedy z časového hlediska zejména v době řízení před

Ústavním soudem, lhůta dle § 268 odst. 2 CZ ve znění účinném ke dni 19.12.2002 neběžela v důsledku aplikace čl. 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu a § 41 SŘS v rámci řízení před správními soudy. Konkrétní časové souvislosti jsou zřejmé z obsahu napadeného rozhodnutí, přičemž, jak plyne z obsahu odvolání, odvolatel je s těmito skutečnostmi dostatečně seznámen. Jeví se proto nadbytečně detailně rozebírat celý průběh předcházejících řízení. Dne 29.5.2009 bylo doručeno odvolateli oznámení o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli čj. 8930/09-166500-021. Stalo se tak v době, kdy tříletá prekluzivní lhůta stanovená § 268 odst. 2 CZ ve znění účinném ke dni 19.12.2002 byla zachována – s ohledem na stavění běhu této lhůty aplikaci výše zmíněných procesních pravidel uplynuly k tomuto dni z této lhůty celkem 2 roky a 7 měsíců. Z uvedeného oznámení o zahájení řízení je zřejmé, že je jím zahajováno konkrétní řízení, jehož výsledkem má být vyměření celního dluhu, za nějž se odvolatel zaručil. Celní dluh je v uvedeném oznámení dostatečně specifikován včetně důvodů, proč by měl být vyměřen právě odvolateli. Uvedené oznámení je tedy zcela zjevně úkonem, se kterým § 268 odst. 3 CZ ve znění účinném ke dni 19.12.2002 spojil přerušení běhu původní lhůty k vyměření celního dluhu a počátek běhu nové tříleté lhůty, tedy úkonem směřujícím k vyměření celního dluhu. Tento úkon přirozeně nelze směřovat s vydáním napadeného rozhodnutí, které je platebním výměrem. Na základě výše uvedeného celní ředitelství konstatuje, že v rozsahu, v jakém bylo rozhodnutí odvoláním napadeno, neshledalo napadené rozhodnutí a řízení, které rozhodnutí ve věci předcházelo nezákonným či nesprávným.

Podstatou stěžejní námitky žalobkyně je tvrzení, že lhůta k vyměření celního dluhu v daném případě již marně uplynula, celní úřad nebyl oprávněn uložit platebním výměrem ze dne 24.5.2010 žalobkyni jako ručitelce povinnost uhradit celní dluh a žalovaný byl povinen pro zánik práva napadený platební výměr zrušit.

Soud při posouzení důvodnosti žaloby vyšel z následujících úvah:

Celní úřad propustil dne 19.12. 2002 společnosti FRAB s.r.o. Žamberk do volného oběhu zboží podléhající dovoznímu clu a celní dluh byl zajištěn individuální zárukou poskytnutou žalobkyní jako ručitelkou. Celní dluh tedy vznikl propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu (§ 238 odst. 1 písm. a) celního zákona), a to v okamžiku přijetí celního prohlášení (§ 238 odst. 2 celního zákona), tedy 19.12.2002.

Na dovoz zboží bylo nutné v uvedené době aplikovat celní zákon ve znění účinném od 1.7.2002 do 30.4.2004.

Platební výměr, kterým celní úřad žalobkyni (ručitelce) vyměřil celní dluh, byl vydán dne 24.5.2010, tedy po 1.5.2004, kdy Česká republika přistoupila k Evropské unii.

S účinností od 1.5.2004 ust. § 1 celního zákona znělo: *Tento zákon upravuje některé právní vztahy v oblasti celnictví, pokud nejsou upraveny bezprostředně závaznými předpisy Evropských společenství.* Takovými předpisy jsou zejména Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, publikované v Úředním věstníku ES L 302 19. 10. 1992, str. 1 – 5, a Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, publikované v Úředním věstníku ES L 253, str. 1 - 776.

První zásadní otázkou je otázka, podle jakých právních předpisů byly celní orgány povinny postupovat při vyměření celního dluhu žalobkyni.

Akt o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii, bod 13, přílohy č.IV, č.5 – celní unie, stanovil, že *Postupy týkající se vzniku celního dluhu, jeho zaúčtování a vybrání po propuštění zboží stanovené v člancích 201 až 232 nařízení (EHS) č. 2913/92 a v člancích 859 až 876a nařízení (EHS) č. 2454/93 se v případě nových členských států uplatňují s výhradou těchto zvláštních ustanovení:*

výběr je uskutečněn za podmínek stanovených právními předpisy Společenství. Pokud však celní dluh vznikl přede dnem přistoupení, uskutečňuje vybrání dotyčný nový členský stát ve vlastní prospěch za podmínek platných v tomto státě.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, (dostupný ve Sb.NSS č.6/2009 pod č. 1837), uvedl, že „... ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Na daný případ celního dluhu, který vznikl v prosinci 1997 a lednu 1998, ovšem je vyměřován po přistoupení České republiky k Evropské unii, je nutno zásadně aplikovat procesní předpisy ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu, a - co se týče hmotného práva v otázce vzniku a trvání celního dluhu - celní zákon v podobě účinné ke dni vzniku celního dluhu, tj. ve znění účinném v prosinci 1997 a lednu 1998 [viz také Akty o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii, příloha č. IV, č. 5 – celní unie, bod 13]. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že na stěžovatelovu situaci je nutno, co se týče prekluze práva clo vyměřit, aplikovat celní zákon v podobě platné a účinné v prosinci 1997 a lednu 1998. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (k tomu srov. obdobně rozsudek ESD ze dne 23.2.2006, *Molenbergnatie NV*, C-201/04, Sb. rozh. s. I-2049, body 39 až 41, k hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit daň srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. 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.“

Hmotněprávní problematiku zániku práva vyměřit celní dluh je proto nutné v daném případě posoudit podle § 268 celního zákona ve znění účinném od 1.7.2002 do 30.4.2004. Ten stanovil, že *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 (odst. 2). Byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (odst. 3).*

Je mimo jakoukoliv pochybnost, že by v přezkoumávaném případě základní tříletá prekluzivní lhůta celnímu dlužníkovi v souladu s ust. § 268 odst. 2 celního zákona počala plynout od konce roku, v němž celní dluh vznikl, tj. od 31.12.2002, a její běh by skončil (lhůta by uplynula) dnem 31.12.2005.

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96 (dostupný ve Sb. NSS 1/2009 pod č. 1754), „*Platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona).... V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu.*“

Vycházejí z předestřené právního výkladu soud dovodil, že počátek i konec základní tříleté prekluzivní lhůta stanovené v § 268 odst. 2 celního zákona by u žalobkyně jako ručitelky byl shodný jako u celního dlužníka. Konec prekluzivní lhůty by tudíž připadl na den 31.12.2005.

Dále soud řešil otázku přerušování, resp. stavění prekluzivní lhůty. Oba zmíněné právní instituty mají za následek fakticky prodloužení prekluzivní lhůty (posunutí konce lhůty). Při přerušování běhu lhůty se k uplynulé části lhůty nepřihlíží a začíná běžet lhůta nová. Pokud dochází ke stavění lhůty, pak lhůta neběží od zákonem stanovené překážky, ale po jejím odpadnutí pokračuje lhůta dále; doba, která uběhla před překážkou a po překážce se počítají.

Přerušování běhu lhůty upravoval § 268 odst. 3 celního zákona v rozhodném znění, který soud výše citoval. Dle něj pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena.

O stavění lhůty se jedná v čl. 221 odst. 3 celního kodexu, který na danou věc aplikovaly celní úřady. Dle uvedeného ustanovení *Sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku.*

Na rozdíl od žalovaného však zastává zdejší soud názor, že jak ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona, tak druhá věta čl. 221 odst. 3 celního kodexu mají hmotněprávní povahu, nikoliv povahu procesní. Je-li otázka zániku práva celní dluh vyměřit otázkou práva

hmotného, jak setrvale judikuje Nejvyšší správní soud (viz např. shora uvedený rozsudek ze dne 19.2.2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS) i Evropský soudní dvůr (viz rozsudek ze dne 23.2.2006 Molenbergnatie NV, C-201/04, Sb. rozh. s. I-2049, body 39 až 41), **pak z logiky věci vyplývá, že hmotněprávní povahu musí mít celá právní úprava prekluze, tj. jak ustanovení upravující základní lhůtu, tak ustanovení normující nejzazší lhůtu pro vyměření nebo doměření částky cla, stejně jako ustanovení normující přerušení nebo stavění lhůty. Teprve všechna tato ustanovení ve svém souhrnu totiž poskytují odpověď na otázku, kdy v konkrétním případě k zániku práva dochází.** Řečeno jinak, k zániku práva celní dluh vyměřit může sice dojít uplynutím stanoveného časového úseku, tj. uplynutím lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Nastanou-li však právní skutečnosti, s nimiž celní zákon nebo celní kodex spojuje přerušení, resp. stavění prekluzivní lhůty, pak okamžik zániku práva celní dluh vyměřit nebo doměřit se časově posouvá. Za určitých okolností může k prekluzi práva clo doměřit dojít až uplynutím dokonce 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. (např. § 268 odst. 3 věta druhá celního zákona ve znění účinném od 1.7.2002 do 30.4.2004).

V důsledku posledně uvedeného právního názoru však v posuzovaném případě nelze aplikovat stavění lhůty ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku, jak je upravuje čl. 221 odst. 3, věta druhá celního kodexu. To proto, že problematiku zániku práva vyměřit celní dluh je nutné v daném případě bezesbytku posoudit podle § 268 celního zákona ve znění účinném od 1.7.2002 do 30.4.2004. Vymezily-li celní orgány v nyní projednávané věci okamžik vzniku celního dluhu ke dni 19.12. 2002, nelze argumentovat úpravou prekluzivních lhůt stanovenou čl. 221 odst. 3 celního kodexu, účinného v České republice od 1.5.2004 a již vůbec ne úpravami celního zákona i celního kodexu, jak učinil žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí.

Celní úřad vydal výzvu ručiteli dle § 260l celního zákona dne 6.4.2004. Popravdě řečeno již šlo o v pořadí druhou výzvu, když první rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka vydal již, aniž zahájil příslušné řízení, dne 22.1.2004.

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94 *Platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.* Judikatura Nejvyššího správního soudu dále dospěla k závěru, že daň je podle § 47 zákona o správě daní a poplatků nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161). Dle názoru zdejšího soudu není žádný racionální důvod, aby v případě prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu byl přijat odlišný závěr, tj. i pro celní dluh platí, že musí být v prekluzivní lhůtě vyměřen pravomocně.

Jestliže celní úřad teprve 19.5.2009 sdělil žalobkyni, že s ní zahajuje celní řízení o vyměření celního dluhu (doručeno dne 29.5.2009), dne 24.5.2010 vydal platební výměr o

vyměření daně ručiteli a napadené rozhodnutí je z 27.9.2010, pak vyměřily celní orgány žalobkyni celní dluh hluboce po uplynutí prekluzivní lhůty, která skončila 31.12.2005. Úkon ze dne 19.5.2009 nemohl být úkonem ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, pakliže byl učiněn vně prekluzivní lhůty.

Žaloba byla důvodná, protože celní orgány vadně právně posoudily právní otázku běhu prekluzivní lhůty. Rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné.

Naproti tomu za nedůvodnou považoval soud žalobní výtku v bodu V. žaloby, jejíž jádrem byla otázka, zda lze ustanovení celního zákona, která upravují pouze problematiku cla, uplatnit v řízeních, která se týkají DPH a spotřební daně.

Celním zákonem byla celním orgánům kromě správy cel svěřena mj. i správa daně z přidané hodnoty a spotřebních daní vybíraných při dovozu [§ 3 odst. 2 písm. a)]. To se promítlo i do daňových předpisů. Podle § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platily celní předpisy pro uplatnění daně při dovozu zboží. V oblasti spotřebních daní zákon č. 587/1992 Sb. stanovil v § 17, že pro řízení ve věcech daně platí zákon o správě daní a poplatků a celní zákon. Obdobně byla upravena pravomoc celních orgánů i v obou rozhodných obdobích; postupnými změnami však procházelo řízení o daních spravovaných celními orgány, což se promítá i do řešení předložené otázky. Celního zákon ve znění do 30. 6. 2002 rozlišoval cla a daně. Pod pojem „clo“ byly daně podřazeny pro případ zajištění celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek (§ 323 odst. 1). Zásadní změnu ve vztahu k předložené otázce přinesl zákon č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů; ten daně podřadil pro účely celého celního zákona pojmu „clo“ (srovnej § 323 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002). Tento stav trval do 30.4.2004. Proto na věc dopadá celní zákon a jeho ust. § 268 zák. 13/1993 Sb. do 30.4.2004. Jen pro úplnost, nic by se nezměnilo, platil-li by daňový řád a jeho ust. § 47.

Žaloba byla důvodná, proto soud napadené rozhodnutí na podkladě § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost. Ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán dle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán (výrok I. rozsudku).

Ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení. Právo žalobkyni náleželo v rozsahu zaplaceného soudního poplatku 2.000 Kč. Lhůtu k plnění stanovil soud podle § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. (výrok II. rozsudku).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li

poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 30. dubna 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Martina Kerberová