



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **M. T.**, zast. JUDr. Martinem Kopeckým, CSc., advokátem se sídlem Praha 1, Revoluční 24, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Praha 1, Washingtonova 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.10.2008 č.j. 20024/08-1701-21

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 6.10.2008 č.j. 20024/08-1701-21 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.760,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta JUDr. Martina Kopeckého, CSc.**

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem na clo a daň z přidané hodnoty, vydaným Celním úřadem Praha – Holešovice dne 26.2.1997 pod č.j.: J-1281/97 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), byla žalobci vyměřena pohledávka celního dluhu ve výši vzniklého cla (33.179,- Kč) a daně z přidané hodnoty (47.795,- Kč), tedy v celkové výši 80.974,- Kč, na kterou státu vznikl nárok nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla.

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný podle ust. § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) změnil na základě žalobcova odvolání rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že původní první odstavec výrokové části rozhodnutí ve znění „*Vyměřujeme Vám*

pohledávku celního dluhu ve výši vzniklého cla (33.179,-Kč) a daně z přidané hodnoty (47.795,-Kč) v úhrnné výši 80.974,-Kč, na kterou vznikl státu nárok nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla“ nahradil textem „V souladu s § 32 odst. 1) a 8) zákona č. 337/1992 Sb., s ust. § 241 odst. 1 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů a s ust. § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, Vám vyměřujeme pohledávku celního dluhu ve výši vzniklého cla (33.179,-Kč) a daně z přidané hodnoty ve výši (45.717,-Kč) v úhrnné výši 78.896,-Kč, na kterou vznikl státu nárok nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla“.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě předně namítl, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně je chybné už z toho důvodu, že zboží (osobní automobil Citroen AX) nebylo dne 31.12.1992 propuštěno do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla ve smyslu ust. § 192 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), neboť v den 31.12.1992, kdy bylo zboží propuštěno celními orgány na území ČR, nebyl účinným celní zákon, ale zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon z roku 1974“). Celní zákon z roku 1974 neupravoval režim dočasného použití s částečným osvobozením od cla a neexistoval ani Celní úřad Praha – Holešovice. Rozhodnutí správního orgánu je tak nepřezkoumatelné, k čemuž měl žalovaný přihlédnout z moci úřední a měl jej z tohoto důvodu zrušit, neboť jinak došlo k porušení zásady dvouinstančnosti řízení.

Žalobce dále namítl, že žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí porušil princip právní jistoty. O odvolání žalobce totiž bylo rozhodnuto již dne 24.4.1997, a to rozhodnutím vydaným Oblastním celním ředitelstvím Praha pod č.j.: 1700/10/735/97. Za situace, kdy odvolací řízení nebylo znovu zahájeno, a věc nebyla žalovanému vrácena k rozhodnutí o odvolání, neměl žalovaný pravomoc vydat nové rozhodnutí o odvolání žalobce. Žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí popřel existenci jednou již vydaného vlastního rozhodnutí, které nebylo předmětem správního ani soudního přezkumu. Pro vydání napadeného rozhodnutí tedy nebyly splněny základní procesní podmínky a žalovaný o odvolání žalobce (znovu) rozhodl, aniž by pro to měl pravomoc. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s existencí dříve vydaného rozhodnutí ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97. K tomu žalobce dodal, že rozhodnutí žalovaného ze dne 18.11.2003, č.j.: 1700/735/97-21/D, jímž byla ověřena neplatnost rozhodnutí o odvolání z roku 1997 a které bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního ředitelství cel, bylo rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 28.5.2008, č.j.: 6 Ca 80/2007-53 zrušeno. Stejně tak bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2003, č.j.: 1700/735/97-21, a to rozsudkem téhož soudu ze dne 1.11.2005, č.j.: 6 Ca 11/2004-35.

Žalovaný dle názoru žalobce vydal napadené rozhodnutí v režimu nesprávního procesního předpisu. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno dne 26.2.1997 v celním řízení, ve kterém se postupovalo podle obecných právních předpisů o správním řízení, tj. podle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (dále jen „správní řád“), nikoliv podle daňového řádu. Novela celního zákona č. 113/1997 Sb. (dále jen „zákon č. 113/1997 Sb.“), účinná od 1.7.1997, změnila § 320 celního zákona a určila, že se při rozhodování o vyměření cla, daní a poplatků postupuje podle obecných předpisů o správě daní a poplatků, tj. podle daňového řádu. Podle čl. VI bodu 6. zákona č. 113/1997 Sb., se však na řízení zahájená před nabytím účinnosti tohoto zákona užijí ustanovení předpisů platných před tímto

dnem. Rozhodoval-li tedy žalovaný o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které bylo vydáno podle správního řádu, měl také napadené rozhodnutí vydat podle tohoto předpisu.

Žalobce má za to, že žalovaný zkrátil jeho procesní práva, neboť ho před vydáním rozhodnutí neseznámil s podklady rozhodnutí, tedy mj. s tím, že po více než 10 letech od podání odvolání hodlá vydat nové rozhodnutí o odvolání, a to bez ohledu na dříve vydané odvolací rozhodnutí ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97, a že hodlá vést odvolací řízení podle jiného procesního režimu, než v jakém bylo vydáno rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Za situace, kdy odvolání bylo podáno v procesním režimu správního řádu a kdy odvolací orgán přezkoumával napadené rozhodnutí v celém rozsahu, nelze za zákonný postup považovat to, že žalovaný jako odvolací orgán rozhodne o odvolání v režimu jiného procesního předpisu, který navíc odvolacímu orgánu ukládá povinnost přezkoumat napadené rozhodnutí v jiném rozsahu, než tomu bylo podle správního řádu. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný přezkoumal napadené rozhodnutí v celém rozsahu.

Žalobce též namítl, že žalovaný se nevypořádal s námitkou promlčení nároku státu na clo a daň, kterou vznesl v žalobě podané proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2003, zn. 1700/735/97-21. *Namítl rovněž, že celní dluh mu byl napadeným rozhodnutím vyměřen až po uplynutí prekluzivní lhůty.* V souvislosti s touto žalobní námitkou poukázal na § 47 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že byl-li povinen ukončit režim dočasněho použití propuštěného zboží do 31.12.1994, lhůta k vyměření celního dluhu uplynula dne 31.12.1997. V této době nebyl celní dluh pravomocně vyměřen. Prvním úkonem směřujícím k vyměření celního dluhu bylo, po předchozím rozhodnutí Celního úřadu Praha – Holešovice ze dne 26.2.1997 a rozhodnutí Oblastního celního úřadu Praha ze dne 24.4.1997, až nové rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2003.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že celní řízení v dané věci bylo zahájeno dne 31.12.1992 propuštěním zboží, osobního automobilu Citroen AX, do vázaného oběhu podle § 77 celního zákona z roku 1974. Ve vázaném oběhu je zboží propuštěné do záznamního oběhu, zboží poukázané, uskladněné, provážené a zboží v přepravním styku. Celnice u zboží propuštěného do vázaného oběhu kontroluje, zda účastník celního řízení plní povinnosti stanovené v celním řízení. Podle § 78 celního zákona z roku 1974 celnice propustí dovážené zboží do záznamního oběhu v tuzemsku s podmínkou, že bude ve stanovené lhůtě vyvezeno zpět do ciziny. Zboží propuštěné do záznamního oběhu může být trvale ponecháno v tuzemsku jen po rozhodnutí o propuštění do volného oběhu. Pro ukončení režimu a vyvezení zboží byla deklarantovi stanovena lhůta do 31.12.1994. Vzhledem k porušení podmínek, za kterých bylo zboží do režimu propuštěno, *vznikl celní dluh ke dni 1.1.1995*, tj. v době platnosti celního zákona.

Podle žalovaného je výše celního dluhu nezpochybnitelná, neboť celní sazba byla stanovena podle v té době platného nařízení vlády č. 265/1994 Sb., kterým se vydává celní sazebník, tj. ve výši 19 % z hodnoty dovezeného zboží. Výše DPH byla změněna z důvodu jejího stanovení v nesprávné výši, v souvislosti se změnou výše sazby DPH, a to z 23 % na 22 % v souvislosti s novelou zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Z hlediska existence celního dluhu a daňového dluhu je prokazatelné, že zboží bylo celním úřadem propuštěno do záznamního oběhu pod ev. č. ZD OZO J-2662/1992 a ve smyslu ust. § 78 odst. 1 celního zákona z roku 1974 celní úřad stanovil lhůtu do 31.12.1994, během níž musí být uvedené zboží vyvezeno zpět do ciziny, nebo bude dle § 78 odst. 3 rozhodnuto o propuštění zboží do volného oběhu. Dále je prokazatelné, že z důvodu, že nebyl ukončen dovozní záznam, zaslal celní úřad dne 10.2.1995 žalobci urgenci dovozního záznamu, aby

vysvětlil, jak bylo se zbožím naloženo, resp. aby prokázal zpětný vývoz zboží d. ciziny. Po marném uplynutí lhůty bylo vydáno rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalovaný považuje za nezpochybnitelné, že došlo k nesplnění zákonem definovaných povinností a že zboží bylo propuštěno do volného oběhu bez řádného zaplacení cla a daně.

Ve vztahu k jednotlivým žalobním námitkám žalovaný odkázal na právní názor vyjádřený v rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 23.2.2009, č.j.: 2008/3039/30 a dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Městský soud v Praze při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

Ze správního spisu předloženého soudu žalovaným vyplynuly tyto skutečnosti rozhodné pro posouzení věci:

Dne 31.12.1992 bylo na návrh žalobce propuštěno zboží (osobní automobil Citroen AX) do záznamního oběhu pod ev. č. ZD OZO J-2662/1992. Zároveň byla žalobci ve smyslu ust. § 78 odst. 1 celního zákona z roku 1974 stanovena lhůta do 31.12.1994, během níž musí být zboží vyvezeno zpět do ciziny, nebo bude rozhodnuto o propuštění zboží do volného oběhu.

Urgencí dovozního záznamu ze dne 10.2.1995, zn.: ZD J-2662/92 bylo žalobci sděleno, že Celní úřad Praha – Holešovice zahájil šetření ve věci nedodržení podmínek záznamního oběhu v tuzemsku u dovezeného zboží (osobního automobilu Citroen AX), které bylo žalobci propuštěno dne 31.12.1992 s podmínkou zpětného vývozu do 31.12.1994. Žalobce byl vyzván, aby do 7 dnů sdělil, jakým způsobem bylo se zbožím naloženo, tj. zda uvedené zboží ve stanovené lhůtě vyvezl zpět do ciziny, popř. navrhl propuštění do volného oběhu.

Rozhodnutím správního orgánu I. stupně byla žalobci vyměřena pohledávka celního dluhu ve výši vzniklého cla (33.179,-Kč) a daně z přidané hodnoty (47.795,-Kč) v úhrnné výši 80.974,-Kč, na kterou vznikl státu nárok nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla.

Proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně podal žalobce dne 17.3.1997 odvolání. V odvolání namítl, že zanikl nárok státu na clo jeho neuplatněním. Osobní automobil Citroen AX byl propuštěn do režimu dočasného použití dne 31.12.1992. V průběhu období, ve kterém byl propuštěn do režimu dočasného použití, byl vůz vrácen zpět do Rakouska. Dále žalobce poukázal na to, že celní řízení bylo zahájeno za účinnosti celního zákona z roku 1974. Podle ust. § 55 odst. 1 celního zákona z roku 1974 nelze clo vyměřit ani vymáhat po uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na clo. Nárok na clo tak bylo možné vymáhat jen do konce roku 1994. Vzhledem k tomu, že zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nabyl účinnosti až 1.1.1993, nelze požadovat zaplacení DPH za období, kdy se vozidlo nacházelo na státním území před tímto datem.

Rozhodnutím ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97 Oblastní celní úřad Praha změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že se ve smyslu § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona vyměřuje 19 % clo z hodnoty zboží propuštěného na dovozní záznam č. ZD-OZO-J-

2662/92. Clo činí 33.179,-Kč. Současně rozhodl, že v souladu s ust. § 43 odst. 2 zákona o DPH se vyměřuje 22 % daň z přidané hodnoty, která činí 45.717,-Kč. Vyměřená pohledávka celního dluhu tedy činí 78.896,-Kč. V uvedeném odvolacím rozhodnutí Oblastní celní úřad Praha jako odvolatele uvedl „společnost Trefil“; rozhodnutí je adresováno „Stavební firmě Trefil“.

Rozhodnutím ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D žalovaný z vlastního podnětu přezkoumal rozhodnutí ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97 a podle ust. § 32 odst. 7 daňového řádu ověřil neplatnost tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutím ze dne 20.11.2003, zn.: 1700/735/97-21 Celní ředitelství Praha v návaznosti na rozhodnutí ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D, kterým byla ověřena neplatnost rozhodnutí ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97, opětovně rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a to tak, že žalobci v souladu s § 32 odst. 1 a 8 zákona č. 337/1992 Sb., s ust. § 241 odst. 1 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů a s ust. § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, vyměřil pohledávku celního dluhu ve výši vzniklého cla (33.179,-Kč) a daně z přidané hodnoty ve výši (45.717,-Kč) v úhrnné výši 78.896,-Kč, na kterou vznikl státu nárok nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla. Důvodem změny rozhodnutí bylo snížení sazby DPH z 23 % na 22 % v návaznosti na novelu zákona o DPH.

Dne 14.1.2004 podal žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D odvolání, ve kterém argumentoval tím, že žádné rozhodnutí označené jako „rozhodnutí Celního ředitelství Praha č.j.: 1700/10/735/97 ze dne 24.4.1997“ nebylo nikdy vydáno, když Celní ředitelství Praha vzniklo až s účinností zákona č. 113/1997 Sb., tedy ke dni 1.7.1997. Rozhodnutím ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D tak Celní ředitelství zamýšlelo ověřit neplatnost rozhodnutí Oblastního celního úřadu Praha 1700/10/735/97 ze dne 24.4.1997. K takovému úkonu však žalovaný neměl pravomoc. Rozhodnutí ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97 bylo vydáno podle správního řádu, a tudíž rozhodnutí ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D nemohlo být vydáno podle daňového řádu. Správní řád institut „ověřování neplatnosti nicotného rozhodnutí“ nezná a postupem podle daňového řádu nelze ověřovat neplatnost rozhodnutí vydaných podle správního řádu.

Dne 14.1.2004 podal žalobce k Městskému soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2003, zn.: 1700/735/97-21.

Rozhodnutím ze dne 14.5.2004, zn.: 2004/3443/2 Generální ředitelství cel podle ust. § 50 odst. 6 daňového řádu zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 18.11.2003, zn.: 1700/735/97-21/D. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 14.5.2004, zn.: 2004/3443/2 žalobce rovněž napadl žalobou u Městského soudu v Praze.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 1.11.2005, č.j.: 6 Ca 11/2004-35 bylo rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 20.11.2003, zn.: 1700/735/97-21 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Městský soud v Praze v odůvodnění zrušovacího rozsudku mj. konstatoval nicotnost původního rozhodnutí o odvolání (ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97) a žalovaného zavázal zejména k tomu, aby zdůvodnil, proč ještě lze v daném případě o vyměření cla rozhodovat.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28.5.2008, č.j.: 6 Ca 80/2007-53 bylo zrušeno rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 14.5.2004, zn.: 2004/3443/2 pro vady řízení spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti a věc byla vrácena Generálnímu ředitelství cel k dalšímu řízení. Městský soud v Praze v odůvodnění zrušovacího rozsudku Generálnímu ředitelství cel vytkl, že přezkoumatelným způsobem neuvedl, z jakých důvodů považuje za správné a možné, aby v řízení zahájeném podle správního řádu mohl být využit institut ověření neplatnosti rozhodnutí zařazený do daňového řádu.

Napadeným rozhodnutím žalovaný v návaznosti na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1.11.2005, č.j.: 6 Ca 11/2004-35 opětovně rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a to výše uvedeným způsobem. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že o vyměření cla lze v dané věci rozhodnout, protože k porušení předpisů, konkrétně k porušení podmínek celního záznamu, došlo v roce 1994, resp. první den roku 1995. K datu 1.1.1995 tak vznikl celní dluh, který celní úřad vyměřil v roce 1997. V této době celní zákon neobsahoval ustanovení o prekluzi vyměření celního dluhu, a proto jej bylo možno vyměřit dokonce i po uplynutí 3 let od jeho vzniku. V roce 1997 žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí. Odvolací rozhodnutí žalovaného však obsahovalo nepřesné označení příjemce, a je tak neplatné od samého počátku. Z tohoto důvodu bylo žalovaným dne 18.11.2003, č.j.: 1700/735/97-21/D vydáno rozhodnutí, kterým byla ověřena jeho neplatnost. K námitkám žalobce uvedeným v odvolání proti rozhodnutí ze dne 18.11.2003, č.j.: 1700/735/97-21/D žalovaný poznamenal, že Celní úřad Praha – Holešovice vydal své rozhodnutí dne 26.2.1997 podle správního řádu, tj. dle procesního předpisu platného do 30.6.1997. V případě, že by toto rozhodnutí bylo vydáno až v období od 1.7.1997, pak by platným procesním předpisem byl daňový řád. Důvodem toho je novela celního zákona (zákon č. 113/1997 Sb.), která vstoupila v platnost dne 1.7.1997.

Žalovaný konstatoval, že rozhodným obdobím je vznik celního dluhu, tj. den 1.1.1995. Platná právní úprava celního zákona do 30.6.2002 nestanovovala pro vyměření celního dluhu žádnou lhůtu. Případné uplatnění lhůty uvedené v procesním předpisu, kterým byl do 30.6.1997 správní řád a od 1.7.1997 daňový řád, vylučovalo ust. § 320 písm. b) celního zákona.

Dále žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn.: 9 Afs 26/2007, podle kterého 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 právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu. Procesně právní pravidla lze obecně považovat za použitelná v rámci řízení v okamžiku, resp. v době, kdy již vstoupila v účinnost, tedy v době, kdy probíhá řízení v dané věci. V tomto smyslu se žalovaný domnívá, že je nutné odlišit hmotněprávní a procesní pravidla, neboť žalovaný je nucen aplikovat hmotněprávní pravidla pro vyměření celního dluhu, který vznikl ke dni 1.1.1995, kdy sice nebyla zákonem definována lhůta pro vyměření, ale celní úřad celní dluh vyměřil v roce 1997 a žalovaný v odvolacím řízení postupuje podle procesních ustanovení daňového řádu a celního zákona platného v době vydání rozhodnutí. Až právní úprava založená zákonem č. 1/2002 Sb., účinná od 1.7.2002, zavedla v ust. § 268 odst. 2 celního zákona lhůtu pro zapsání do evidence a v souvztaznostech i pro vyměření, a to lhůtu tříletou, jež počala běžet od konce roku, v němž vznikl celní dluh. Platí tedy v souladu s § 251 odst. 1 celního zákona, že se vyměruje dovozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn.: 9 Afs 26/2007, podle kterého i v případech, kdy se posuzují okolnosti, k nimž došlo před vstupem ČR do EU a rozhodným

právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou.

Žalovaný konstatoval, že celní dluh byl vyměřen dne 26.2.1997. V této době celní zákon neobsahoval ustanovení o prekluzi vyměření celního dluhu, a proto jej bylo možné vyměřit i po uplynutí 3 let od jeho vzniku. Dluh byl zapsán do evidence již v roce 1997 a byl vydán platební výměr. Nelze proto vůbec mluvit o prekluzi vyměření celního dluhu.

Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno prostřednictvím jeho právního zástupce dne 15.10.2008 a téhož dne nabylo právní moci.

Rozhodnutím ze dne 23.2.2009, zn.: 2008/3039/30, vydaným v návaznosti na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.5.2008, č.j.: 6 Ca 80/2007-53, Generální ředitelství cel zrušilo rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 18.11.2003, č.j.: 1700/735/97-21/D. V odůvodnění rozhodnutí ze dne 23.2.2009 Generální ředitelství cel v souladu s názorem Městského soudu v Praze označilo rozhodnutí Oblastního celního úřadu Praha ze dne 24.4.1997, č.j.: 1700/10/735/97 za nulitní a dovodilo, že ověřování neplatnosti tohoto rozhodnutí tak nemělo opodstatnění.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle ust. § 320 celního zákona ve znění účinném do 30.6.1997 nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení.

Podle ust. § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soustavě daní“) daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.

Žalobce mimo jiné namítl, že mu byl celní dluh vyměřen až po uplynutí prekluzivní lhůty k jeho vyměření. Soud se zabýval nejprve touto námitkou a dospěl k závěru, že je důvodná.

V souzené věci není mezi stranami spor o otázce skutkové. Ze spisového materiálu je zřejmé, že dne 31.12.1992 byl na návrh žalobce do záznamního oběhu propuštěn osobní automobil Citroen AX a žalobci byla zároveň stanovena lhůta do 31.12.1994, během které mělo být toto zboží vyvezeno zpět do ciziny nebo propuštěno do volného oběhu. Žalobce ani na výzvu správního orgánu neprokázal, že zboží skutečně vyvezl zpět do ciziny. Správní orgán I. stupně proto žalobci rozhodnutím ze dne 26.2.1997, č.j.: J-1281/97 vyměřil pohledávku na celním dluhu ve výši vzniklého cla a daně z přidané hodnoty v celkové výši 80.974,-Kč. Celní dluh byl žalobci pravomocně vyměřen až dne 15.10.2008, kdy nabylo právní moci napadené odvolací rozhodnutí žalovaného.

Klíčové pro posouzení toho, zda v daném případě došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu či nikoliv, je určení rozhodné právní úpravy. Protože otázka zániku práva vyměřit celní dluh je otázkou práva hmotného, je na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního

dluhu (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009, č.j.: 1 Afs 15/2009-105).

Žalovaný v napadeném rozhodnutí, a stejně tak i ve vyjádření k žalobě správně konstatoval, že ke vzniku celního dluhu v souzené věci došlo dne 1.1.1995. Jak již bylo uvedeno shora, žalobce byl povinen do 31.12.1994 zboží propuštěné dne 31.12.1992 do záznamního oběhu vyvést do ciziny, a protože tuto povinnost nesplnil, prvním dnem následujícím po uplynutí uvedené lhůty došlo na jeho straně ke vzniku celního dluhu. Rozhodná hmotněprávní úprava, podle které je nutno v projednávaném případě postupovat při posouzení otázky prekluze práva vyměřit celní dluh, je tedy obsažena v právních předpisech účinných ke dni 1.1.1995.

Celní zákon ve znění účinném ke dni 1.1.1995 nicméně neobsahoval vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh a otázka zániku práva v důsledku jeho prekluze nebyla upravena ani ve správním řádu, jenž se měl dle ust. § 320 celního zákona ve znění účinném do 30.6.1997 subsidiárně použít pro řízení před celními orgány (s výjimkou řízení ve věcech celních přestupků). Na mezeru v právní úpravě spočívající v tom, že platná právní úprava celního zákona až do 30.6.2002 nestanovovala pro vyměření celního dluhu žádnou lhůtu, správně poukázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Jak ale dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19.2.2009, č.j.: 1 Afs 15/2009 -105, výklad, podle kterého by právo státu vyměřit dluh na clu nebylo podmíněno žádnou lhůtou, a proto by plynutím jakkoliv dlouhé doby nezanikalo, je s ohledem na elementární principy právního státu zcela nepřipustný. Z ústavní judikatury vyplývá, že podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. *Conditio sine qua non* výkonu státní moci v podmínkách demokratického právního státu je podřízení státní moci obecným pravidlům právního řádu. Proto ani při vyměření celního dluhu nemohou jednat státní orgány bez omezení, přičemž právě stanovení doby, během níž lze celní dluh vyměřit, je významným limitem jinak neomezené státní moci. Pokud by zákon vytvářel zvláštní skupinu majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožoval by právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem.

Právo státu vyměřit celní dluh tedy musí být vždy omezeno dobou, ve které jediné lze celní dluh vyměřit. Za situace, kdy celní zákon ani subsidiárně použitelný správní řád ve znění účinném k rozhodnému datu vzniku celního dluhu neupravovaly lhůtu, ve kterém lze celní dluh vyměřit, je dle názoru soudu nutné postupem per analogiam legis na daný případ aplikovat prekluzivní lhůtu zakotvenou v § 4 zákona o soustavě daní. Celní dluh žalobce totiž tvoří daň z přidané hodnoty a clo, které je, jak konstatoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 643/06 ze dne 13.9.2007, rovněž formou daně, a to daně spotřební, nepřímé. Právě proto je na místě aplikovat příslušné ustanovení obecného daňového zákona, kterým je zákon o soustavě daní. Subsidiární použití ustanovení zákona o soustavě daní ve vztahu k právní úpravě celního zákona ve své judikatuře výslovně připustil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.4.2008, č.j.: 7 Afs 78/2007-60 s tím, že neshledal žádný důvod pro závěr o přednosti právní úpravy celního zákona před právní úpravou zákona o soustavě daní ve smyslu zásady *lex specialis derogat legi generali* za situace, kdy celní zákon v okamžiku vzniku celního dluhu neupravoval vůbec otázku zániku práva vyměřit celní dluh.

Z výše popsaných důvodů má soud za to, že při posouzení otázky prekluze práva vyměřit žalobci celní dluh je nutno přiměřeně aplikovat úpravu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která je obsažena v zákoně o soustavě daní. Tímto postupem se vyloučí ústavně zcela nepřijatelná možnost vyměřit celní dluh kdykoliv.

Podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní nelze daň vyměřit ani vymáhat *po uplynutí tří let od konce kalendářního roku*, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci vznikl celní dluh dne 1.1.1995, bylo povinností celních orgánů celní dluh vyměřit nejpozději do 31.1.1998. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 31.7.2008, č.j.: 5 Afs 6/2008-110 nebo usnesení rozšířeného senátu č.j. 9 Afs 86/2007 - 161) přitom plyne, že v prekluzivní lhůtě je třeba daň nejen vyměřit, ale že rozhodnutí o vyměření daně musí v této lhůtě též nabýt právní moci. Jinak řečeno, daň, a stejně tak i celní dluh musí být v tříleté prekluzivní lhůtě vyměřeny pravomocně, jinak právo na jejich vyměření zaniká. *V daném případě byl celní dluh, který vznikl již dne 1.1.1995, žalobci pravomocně vyměřen až dne 15.10.2008.* Již z těchto časových souvislostí je nepochybné, že se tak stalo až po uplynutí výše zmíněné prekluzivní lhůty, v jehož důsledku právo státu na vyměření celního dluhu zaniklo. Soud pro úplnost dodává, že na běh prekluzivní lhůty nemůže mít vliv vydání rozhodnutí Oblastního celního úřadu Praha č.j.: 1700/10/735/97 ze dne 24.4.1997. Uvedené rozhodnutí je totiž nicotným aktem, neboť je adresováno nonsubjektu, a proto nemá naprosto žádné právní účinky.

Se zřetelem k důvodnosti námítky prekluze práva vyměřit celní dluh soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil, aniž by se zabýval ostatními žalobními námitkami, neboť jejich posouzení by již nemohlo nijak ovlivnit výsledek řízení. V souladu s ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky) a částkou 960,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 7.760,-Kč.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává**

u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 29. prosince 2011

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Matznerová, DiS.