



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 žalobce: J. V., zastoupeného JUDr. Ottou Walachem, advokátem se sídlem 1. máje 493, Třinec, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Svatopluka Čecha 8, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 10. 2005, č. j. 4274a/05-1401-21, č. j. 4274b/05-1401-21 a č. j. 4274c/05-1401-21, ve věcech vyměření cla a daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2007, č. j. 22 Ca 417/2005 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného Celního

ředitelství v Ostravě (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 11. 10. 2005, č. j. 4274a/05-1401-21, č. j. 4274b/05-1401-21 a č. j. 4274c/05-1401-21, ve věcech vyměření cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Výše specifikovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Celního úřadu Karviná (dále jen „správce daně“), jimiž bylo stěžovateli vyměřeno clo a DPH ve výši 159 725 Kč, 96 391 Kč a 162 053 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že jediný žalobní bod, a to, že platební výměry, kterými správce daně vyměřil stěžovateli clo a DPH, neobsahovaly odůvodnění, a proto se jedná o paakty, není důvodný. Krajský soud přisvědčil odvolacímu orgánu, že platební výměr jako specifický druh správního rozhodnutí nemusí být ve smyslu ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), odůvodněn. S ohledem na skutečnost, že právo na odůvodnění rozhodnutí nebylo zákonem založeno, nemohl být stěžovatel absencí odůvodnění krácen na svých právech. Stěžovatelovo žalobní tvrzení, že nedošlo k řádnému posouzení skutkového stavu, nepovažoval krajský soud vzhledem k jeho obecnosti za přezkoumatelné, konstatoval však, že řádné zjištění skutkového stavu vyplývá z pravomocného trestního rozsudku. Námitku do nesprávné aplikace ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona ve vztahu ke stěžovateli jako pracovníku celního úřadu krajský soud vzhledem k jejímu uplatnění po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě pro opožděnost odmítl. Žaloba byla dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a dále, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Konkrétně pak stěžovatel zejména uvádí, že jeho námitka neuplatněná v žalobě směřuje proti procesnímu postupu správních orgánů, které posoudily věc v rozporu se zákonem, a to z hlediska prekluze, která způsobuje nicotnost rozhodnutí, neboť prekludovaná daň již nelze vyměřit. Krajský soud byl povinen se námitkou nicotnosti zabývat, neboť za nicotný je nutno považovat správní akt, který byl vydán bez právního podkladu. Veškerá rozhodnutí odvolacího orgánu postrádají právní podklad, když škodu, která státu ušla v podobě cla a DPH, nelze

vymáhat jejich vyměření podle daňového řádu, ale postupem dle § 43 odst. 3 trestního řádu, když se na straně stěžovatele jednalo o exces a protiprávní jednání bylo stvrzeno trestním rozsudkem. Za takové jednání však nese stěžovatel odpovědnost buď v adhezním řízení nebo podle občanskoprávních předpisů, nikoli dle daňového řádu. O škodě tak bylo rozhodnuto správním orgánem v daňovém řízení pod záminkou platebního výměru, ve kterém byl „celník“ označen jako dlužník, a byla mu určena povinnost k úhradě cla a daně z přidané hodnoty. Takové správní rozhodnutí je nicotné pro nedostatek podkladu k jeho vydání. Správní orgán na rozhodnutí aplikoval nesprávnou právní normu, a to § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona. Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti odvolací orgán konstatuje, že v době vzniku celního dluhu celní zákon ani jiný právní předpis nestanovil propadné lhůty k vyměření cla. Tento stav vyplýval z ustanovení § 320 písm. b) celního zákona č. 13/1993 Sb., v tehdy účinném znění, který sice v poměrně širokém rozsahu zavedl pro vyměřovací řízení subsidiaritu zákona o správě daní a poplatků, avšak výslovně vylučoval aplikaci ustanovení § 47 citovaného zákona. Rovněž byla vyloučena aplikace celé části osmé zákona o správě daní a poplatků včetně ustanovení § 97 tohoto zákona. Pozdější právní úprava v celním zákoně (od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004) zakotvila tříletou lhůtu, jejímž uplynutím zaniklo právo celních orgánů vyměřit celní dluh. Podle ustanovení § 268 citovaného předpisu platilo, 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. Tato lhůta však neplatila v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Obdobná konstrukce prekluzivních lhůt je od 1. 5. 2004 obsažena v čl. 221 odst. 3 a 4 Celního kodexu (nařízení rady EHS č. 2913/92), kdy sdělení dlužníkovi zaúčtované dlužné částky cla 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 řízení o opravném prostředku)*. Podle čl. 221 odst. 4 nařízení vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněné v odstavci 3. V daném případě vznikl celní dluh v důsledku jednání stěžovatele popsaneho v rozsudku Okresního soudu v Karviné ze dne 15. 2. 2002, č. j. 4 T 168/2001 - 314, které bylo kvalifikováno jako trestný čin. Proto ani z pohledu právních předpisů účinných po datu vzniku celního dluhu nemohlo dojít k zániku práva clo a daň stěžovateli vyměřit a předsat. K námitce neuplatnění škody v adhezním řízení odvolací orgán uvádí, že celní dluh i daňová povinnost, byť vznikly protiprávním jednáním, nelze uplatňovat jako škodu v adhezním řízení, ale tyto dlužné částky je nutno uplatnit v řízení vyměřovacím. K namítané nesprávné aplikaci ustanovení § 240 odst. 3 písm. b) celního zákona odvolací orgán

uvádí, že jakkoliv bylo předmětné ustanovení od 1. 5. 2004 z celního zákona vypuštěno, vycházely celní orgány z jeho znění, protože celní dluh vznikl prokazatelně v době jeho účinnosti. Opačný postup by pak byl nepřípustnou retroaktivitou právních předpisů.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nicotnost napadených rozhodnutí, neboť je přesvědčen, že veškerá jím napadená rozhodnutí odvolacího orgánu postrádají právní podklad, když škodu, která státu ušla v podobě cla a DPH, nelze vymáhat jejich vyměřením podle daňového řádu, neboť pro jejich vyměření již uplynuly zákonem stanovené prekluzivní lhůty. S ohledem na skutečnost, že ve smyslu ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je povinen se zabývat nicotností i bez námítky stěžovatele, tedy z úřední povinnosti, přezkoumal stěžovatelem v kasační stížnosti namítanou nicotnost správních rozhodnutí, jakkoliv námitka nicotnosti správních rozhodnutí z důvodu uplynutí zákonem stanovených propadných lhůt nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze soudního a správního spisu je zřejmé, že stěžovatel byl pravomocným rozsudkem Okresního soudu v Karviné ze dne 15. 2. 2002, č. j. 4 T 168/2001 – 314, uznán vinným trestným činem zneužívání pravomoci veřejného činitele podle ustanovení § 158 odst. 1 písm. a) trestního zákona a pomoci k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby dle ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona, neboť dne 15. 11. 1999 na hraničním přechodu v Chotěbuzi jako celní inspektor Celního úřadu Těšín nepravdivě potvrzoval tranzitní celní prohlášení (dále jen „TCP“) o ukončení tranzitu zboží přes Českou republiku a jeho následný vývoz, které posléze zaevidoval pod čísly: TCP 40424119-45199-1, TCP 40424119-45200-4, TCP 40424119-45201-6, čímž umožnil doposud nezjištěným osobám se vyhnout platbě dovozního cla a daně z přidané hodnoty ve výši celkem 418 169 Kč. Shora uvedený rozsudek byl změněn rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 5. 2002, sp. zn. 5 To 140/2002, a to jen ohledně trestu zákazu činnosti, jinak zůstal nezměněn. Na základě výše uvedeného pravomocného rozsudku bylo stěžovateli celními orgány vyměřeno shora citovanými rozhodnutími clo a DPH. Rozhodnutí celních orgánů napadl stěžovatel žalobou, když jedinou včas uplatněnou žalobní námitkou byla neplatnost prvostupňových rozhodnutí – platebních výměrů na clo a DPH pro nedostatek odůvodnění. Námitku nicotnosti z důvodu prekluze uplatnil stěžovatel až v kasační stížnosti.

Při posouzení námítky nicotnosti správních rozhodnutí vycházel zdejší soud z následujících úvah. Řízení ve správním soudnictví je založeno zejména na dispoziční zásadě, vyjádřené mimo jiné v ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.,

podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Výjimku z dispoziční zásady pak upravuje s. ř. s. v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. V tom případě soud vysloví rozsudkem nicotnost i bez návrhu. V předchozí době především judikatura soudů dovodila, že nicotnost rozhodnutí způsobují takové jeho vady, jako jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se pojmem nicotnosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (č. 793/2006 Sb. NSS), se závěrem, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Z hledisek pro hodnocení nicotnosti vyplývá, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou. Rozhodnutí je nicotné jen ve výjimečných případech, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost).

Kasační soud v souladu se svou dosavadní judikaturou považuje nicotnost a nezákonnost správního aktu za vzájemně odlišné kategorie s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Následky nicotnosti nelze svévolně spojovat s instituty jinými, nýbrž je naopak třeba vykládat nicotnost restriktivně a s přihlédnutím k jejímu smyslu, jímž je odstranění rozhodnutí, která nikdy nemohla být respektována. V českém právním řádu obecné vymezení vad, které způsobují nulitu (nicotnost) správního aktu, není, a proto je třeba tyto vady dovozovat především z judikatorních závěrů a podpůrně z teorie správního práva. Judikatura i teorie při tom shodně uvádějí, že o paakt jako správní akt, který nevyvolává jím zamýšlené účinky, jde tehdy, jsou-li jeho vady zásadní a je zřejmé, že na něj „nelze hledět“ jako na správní akt. Na prvním místě je nicotnost správního aktu dovozována tam, kde akt vydal správní orgán absolutně věcně nepřislušný (příp. orgán instančně postavený na nižším stupni, než orgán, kterému rozhodnutí příslušelo). Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že nicotnost správního aktu by mohla nastat i v důsledku nedostatku právního podkladu. I zde je však třeba přihlídnout k tomu, o jaký nedostatek právního podkladu jde. Vzhledem k tomu, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou, půjde o situaci, kdy právní podklad pro vydání správního aktu neexistuje vůbec (např. byl-li správní akt vydán na základě zrušeného právního předpisu apod.), nikoliv pak tehdy, jsou-li spatřovány v právním podkladu vady.

S ohledem na vše shora uvedené Nejvyšší správní soud uvádí, že vyměření nebo doměření cla či daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou

neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném. Jedná se o rozhodnutí nezákonné, a v důsledku toho soud k zániku práva vyměřit či doměřit clo či daň přihlédne jen ke včas uplatněné námitce účastníka řízení (srovnej též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1542/2008).

Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň či clo byly vyměřeny nebo doměřeny po uplynutí zákonem stanovené lhůty, je proto třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které s. ř. s. připouští již shora zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž nesouhlasil s názorem celních orgánů, které ho považovaly za celního dlužníka. Tato výtku však zůstala stranou přezkumné činnosti kasačního soudu, neboť touto námitkou se z důvodu jejího pozdního uplatnění nezabýval ani krajský soud. Je povinností, resp. je v zájmu stěžovatelů, chtějí-li být úspěšní, aby již v žalobě v zákonem stanovené lhůtě uvedli, v jakém rozsahu a z jakých skutkových a právních důvodů napadají pravomocná rozhodnutí správních orgánů.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné v souvislosti s vyjádřením žalovaného uvést, že závěr, dle kterého je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný. Zákonné zakotvení lhůt, ve kterých je stát po určitém subjektu oprávněn vyžadovat splnění povinnosti, je ochranou tohoto subjektu, neboť stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že jeho povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezi připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů a zákonem stanoveným způsobem. Ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření celního dluhu, tedy rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat, neboť tato povinnost není časově bezbřehá. Obdobně také právo státu zahájit trestní řízení podléhá ve většině kontinentálních právních řádů určitým lhůtám. Po uplynutí takových lhůt je dotčené právo na základě příslušných právních předpisů promlčeno. Lhůty jsou stanoveny podle závažnosti trestného činu. Mezi jednotlivými členskými státy Evropské Unie existují podstatné rozdíly v délce promlčecích lhůt, pokud jde o trestné činy, jež si jsou v zásadě podobné, obdobně existují značné rozdíly i v délce lhůt, ve kterých je příslušný stát oprávněn dodatečně vybrat celní dluh, vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestným [srovnej např. britskou úpravu: *„Nařízení ES č. 2913/92 v čl. 221 stanoví tříletou lhůtu na vybrání celního dluhu. Sdělení dluhu dopisem nebo výtiskem C18 se musí proto uskutečnit co nejdříve a nezávisle na jakémkoliv úkonu v trestním řízení. Tříletá lhůta se neuplatní,*

pokud obchodník spáchal trestný čin, například podvod nebo vedl dvojí účetnictví a zničil skutečné účty, kvůli nimž celní správa nebude schopna stanovit přesnou částku dlužného cla. V těchto případech se uplatní šestiletá lhůta.“ Zdroj: V1-19: Vat Imports Customs Procedures with economic impact, End-use Relief & Free Zones, materiál vydaný Her Majesty's Revenue and Customs (britský celní orgán). Vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu proto přísluší, aby určil podmínky umožňující osobám zodpovědným za zaplacení cla napadnout použití výjimky, pokud jde o promlčení úkonu směřujícího k výběru nezaplaceného cla (srovnej rozsudek Evropského soudního dvora C-458/00, ze dne 13. 3. 2003)].

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; odvolacímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 19. června 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu