



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Účtoservis Lorenc spol. s r. o.** se sídlem Roudné 54, pošta České Budějovice, zastoupeného JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Rudolfovská 34, proti žalovanému: **Celní ředitelství České Budějovice**, se sídlem v České Budějovice, Kasárenská 6, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 7. 2007, č. j. 10 Ca 78/2007 – 27,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč k rukám zástupce žalobce.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“), proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele č. j. 1241/07-030100-21 se dne 20. 3. 2007 a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Za nesprávný považuje názor krajského soudu ohledně výkladu čl. 221 odst. 4 celního kodexu. Krajský soud v napadeném rozsudku váže prolomení lhůty k doměření celního dluhu na vydání rozsudku soudem příslušným v trestním řízení, nikoli na zahájení trestního stíhání, tak jak to učinil stěžovatel. Stěžovatel s tímto názorem nesouhlasí. Je přesvědčen, že v daném případě je rozhodující skutečnost, že jednání, v jehož důsledku celní dluh vznikl, je možné kvalifikovat jako trestní a je způsobilé vést k zahájení trestního řízení, resp. řízení před soudem (shodně také rozsudek krajského soudu č. j. 10 Ca 61/2007 - 19 ze dne 27. 7. 2007). Protože obecně není trestní právo harmonizováno právem ES, ale je upraveno národními předpisy, je otázka výkladu trestního jednání, dle názoru stěžovatele, otázkou národních trestněprávních předpisů. V porovnání s jinými jazykovými verzemi čl. 221 odst. 4 (konkrétně anglickou, německou a francouzskou) vyplývá, že česká verze překladu čl. 221 odst. 4 je nepřesná a že podle jiných jazykových verzí je prolomení lhůty k doměření celního dluhu vázáno na způsobilost jednání, v jehož důsledku vznikl celní dluh, vyvolat zahájení trestního stíhání či zahájení řízení před soudem. Toto znění by také odpovídalo znění ustanovení § 268 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), ve znění do 30. 4. 2004, kde je prolomení lhůty vázáno na jednání, které má znaky trestného činu. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku zn. 1 Afs 117/2006 - 64 ze dne 14. 6. 2007, podmínkou pro užití uvedené výjimky (pozn. § 268 odst. 4 celního zákona) je, že šlo o důsledek jednání majícího znaky trestného činu. Celní zákon nezvolil formulaci obvyklou ve správním řízení, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, není tedy nezbytné pravomocné rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení, nicméně znaky trestného činu musí být naplněny a musí být dána souvislost mezi tímto jednáním a následkem spočívajícím v tom, že clo nebylo vyměřeno tomu, komu ze zákona být vyměřeno mělo (dle názoru stěžovatele se jedná také o případ, kdy clo nebylo tomu, komu mělo být vyměřeno, vyměřeno ve správně-zákonné výši). Naplnění těchto podmínek je oprávněn posoudit celní orgán. Dle názoru stěžovatele je nerozhodné, že se protiprávního jednání nedopustil přímo deklarant, ale jeho zástupce či jiná osoba zúčastněná na celním řízení. Tyto osoby se na základě svého protiprávního jednání stávají společnými a nerozdílnými dlužníky spolu s deklarantem. Citované ustanovení § 268 celního zákona bylo do zákona vloženo novelou č. 1/2002 Sb., kterou se mění celní zákon, a která byla přijata především z důvodu potřeby upravit a dopracovat některá ustanovení stávajícího celního zákona a docílit tak plné slučitelnosti s právní úpravou Evropských společenství - zejména Nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992 (viz důvodová zpráva k danému zákonu). Stěžovatel je přesvědčen, že podmínky pro dodatečné vyměření celního dluhu, resp. ponechání platebního výměru v platnosti, byly v daném případě splněny, a to i v případě, kdy by Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že, s ohledem na rozsudek soudního dvora C-201/04 ze dne 23. 2. 2006, neměl být správními orgány a krajským soudem aplikován komunitární předpis, nýbrž celní zákon, platný v době vzniku celního dluhu (ze správního spisu vyplývá, že vůči žalobci byl učiněn úkon směřující k doměření, tzn. lhůta k doměření běží znovu od konce roku, v němž byl úkon učiněn, resp. žalobce o tomto úkonu zpraven, a zároveň byly splněny podmínky pro uplatnění prolomení lhůty na základě jednání, které má znaky trestného činu).

Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 21. 9. 2007. Žalobce uvádí, že nemůže posoudit, zda český překlad čl. 221 odst. 4 je či není správný a podle jeho názoru jde o skutečnost právně bezvýznamnou. Rozhodující je, jak předmětné ustanovení v českém jazyce zní a jak ho lze tedy vyložit. To krajský soud v napadeném rozsudku učinil, své rozhodnutí s odkazem na tuto normu a další zdůvodnil a žalobce tedy tento rozsudek považuje za věcně správný. Žalobce se zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu v tom, že správnímu orgánu s ohledem na ust. 28 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle odkazu § 320 odst. 1, písm. c) celního zákona, nepřísluší právo učinit si v rámci hodnocení předběžné otázky úsudek, zda se jedná o trestný čin či přestupek. Odůvodnění krajského soudu v tomto směru a jeho závěr jsou logické, neboť sama skutečnost zahájení trestního stíhání vůbec neosvědčuje, že se trestný čin stal a že byly všechny znaky trestného činu naplněny.

Ze shora uvedených důvodů tedy žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného jako nedůvodnou rozsudkem zamítl a přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 24. 6. 2003 bylo u Celního úřadu Prachatice podáno jménem žalobce písemné celní prohlášení (dále jen „JCD“) za účelem propuštění automobilu BMW M Z3, č. k. WBSCM91080LB57094 do celního režimu „volný oběh“. Celní úřad v souladu s ustanovením § 106 celního zákona, účinného v době dovozu, deklarované zboží zaevidoval pod č. 10366013-02058-2 a poté propustil do navrhovaného režimu. Celní dluh ve výši 125 599 byl řádně zaplacen poštovní poukázkou dne 4. 7. 2003. Na základě následně provedené verifikace původu zboží bylo zjištěno, že deklarovanému zboží bylo na základě nesprávného údaje neoprávněně přiznáno preferenční zacházení a zboží tak bylo propuštěno neoprávněně bez cla. Celní úřad Strakonice jako nástupnický úřad mezitím zrušeného Celního úřadu Prachatice, zahájil dne 22. 12. 2006 se žalobcem řízení o doměření dlužné částky cla, které vyústilo v doměření cla ve výši 97 625 Kč a DPH ve výši 21 477 Kč, vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 8. 1. 2007, č. j. 181/07-0367-021. Z citovaného rozhodnutí Celního úřadu Strakonice vyplývá, že clo a DPH byly dodatečně vyměřeny podle čl. 220 odst. 1 a čl. 221 odst. 4 celního kodexu, na základě přechodných a závěrečných ustanovení článku II celního zákona, v platném znění za použití § 267 odst. 1, § 56 a § 57 odst. 1 písm. d) celního zákona platného v době vzniku celního dluhu, dále pak dle § 42 a § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v době vzniku celního dluhu, a konečně dle § 46 odst. 7 daňového řádu, v platném znění. Žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru podal odvolání, které stěžovatel dne 20. 3. 2007 zamítl. Předmětné rozhodnutí o odvolání napadl žalobce včas podanou žalobu. V žalobě mimo jiné namítal, že se stěžovatel nezabýval všemi námitkami v odvolání, zejména se nevypořádal s námitkou prekluze.

Krajský soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť stěžovatel „jednak neshledal jako důvodnou námitku žalobce, že mu rozhodnutím celního úřadu bylo vyměřeno clo a DPH po uplynutí tříleté lhůty, kterou připouští zákon, jmenovitě ustanovení čl. 221 odst. 3 celního kodexu, jednak se stěžovatel nevypořádal s touto námitkou, ač v odvolání uplatněna byla.“ Krajský soud shledal napadené rozhodnutí stěžovatele s ohledem na shora uvedené nepřezkoumatelným a proto jej zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel brojí proti názoru krajského soudu ohledně výkladu čl. 221 odst. 4 celního kodexu. Krajský soud v napadeném rozsudku váže prolomení lhůty k doměření celního dluhu na vydání rozsudku soudem příslušným v trestním řízení, nikoli na zahájení trestního stíhání, tak jak to učinil stěžovatel. Namítá, že v porovnání s jinými jazykovými verzemi čl. 221 odst. 4 (konkrétně anglickou německou a francouzskou) vyplývá, že česká verze překladu čl. 221 odst. 4 je nepřesná a že podle jiných jazykových verzí je prolomení lhůty k doměření celního dluhu vázáno na způsobilost jednání, v jehož důsledku vznikl celní dluh, vyvolat zahájení trestního stíhání či zahájení řízení před soudem. Odkazuje na rozsudek Nejvyšší správní soud u č. j. 1 Afs 117/2006 - 64 ze dne 14. 6. 2007. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, podmínkou pro užití uvedené výjimky (pozn. § 268 odst. 4 celního zákona) je, že šlo o důsledek jednání majícího znaky trestného činu. Stěžovatel je přesvědčen, že podmínky pro dodatečné vyměření celního dluhu, resp. ponechání platebního výměru v platnosti, byly v daném případě splněny, a to i v případě, kdy by Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že neměl být správními orgány a krajským soudem aplikován komunitární předpis, nýbrž celní zákon, platný v době vzniku celního dluhu (ze správního spisu vyplývá, že vůči žalobci byl učiněn úkon směřující k doměření, tzn. lhůta k doměření běží znovu od konce roku, v němž byl úkon učiněn, resp. žalobce o tomto úkonu zpraven, a zároveň byly splněny podmínky pro uplatnění prolomení lhůty na základě jednání, které má znaky trestného činu).

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dvou důvodů. První pochybením stěžovatele, pro které krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí, bylo vyměření resp. doměření celního dluhu v rozporu s čl. 221 odst. 3, 4 celního kodexu. Krajský soud v rozsudku zdůraznil, že aplikace ustanovení o prolomení prekluzivní lhůty je vázána na skutečnost, o které jako o předběžné otázce může rozhodnout jen příslušný obecný soud, a nikoliv správní orgán. Pokud stěžovatel aplikoval výše uvedený článek celního kodexu z důvodu zahájení trestního stíhání, přičemž nevyčkal do pravomocného rozhodnutí, zatížil své řízení vadou, pro kterou je třeba napadené rozhodnutí zrušit.

Druhým důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, byla soudem shledána nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění. Krajský soud stěžovateli vytkl, že se ve svém rozhodnutí o odvolání nezabýval námitkou prekluze lhůty doměřit clo a DPH.

Krajský soud nesouhlasil s tvrzením stěžovatele, že své povinnosti vypořádat se s touto námitkou dostal tím, když v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že „není podstatné zjištění, že proti osobě L. M. je vedeno trestní řízení, a že případným prokázáním, že si tato byla či měla být vědoma, že uvádí nesprávné informace, na jejichž základě bylo zboží propuštěno do celního režimu, by se jmenovaný stal společným a nerozdílným dlužníkem“. Předmětný závěr dle názoru krajského soudu nelze považovat za adekvátní reakci odvolacího orgánu na výtku žalobce, že právo doměřit daň bylo již prekludováno.

S výše uvedeným se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem shledává, že stěžovatel svým povinnostem ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu nedostál. Postup, kdy na námitku prekluze řádným a dostatečným způsobem stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí nereagoval, způsobil nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí pro nedostatek důvodů a tento je způsobilý odůvodnit zrušení rozhodnutí stěžovatele. Sama kasační stížnost proti závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nesměruje, brojí toliko proti nesprávnému právnímu výkladu čl. 221 odst. 4 celního kodexu.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na níže uvedené závěry svého rozhodnutí č. j. 9 Afs 184/2007 - 55 ze dne 5. 6. 2008, od kterých není důvodu se ani v projednávané věci odchýlit.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí uvedl:

*„Krajský soud vycházel ve svém rozhodnutí z právního názoru, že na věc stěžovatele se vztahuje celní kodex. Podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu (od 1. 5. 2004) platí, že 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 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 (k recepci čl. 221 celního kodexu srovnej rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 13. 3. 2003, [C-458/00](#), zejména body 63 a 64 odůvodnění).*

*Nejvyšší správní soud však na tomto místě, vědom si obecné právní zásady iura novit curia, tj. soud zná právo, platné již od dob římského práva (jakkoli je tato zásada v moderním světě díky přebujelosti právní regulace ještě daleko více efemérní nežli v minulosti), konstatuje, že jak celní orgány, tak krajský soud aplikovaly na celní dluh, vzniklý k 14. 4. 2003 nesprávný právní předpis, neboť ustanovení upravující promlčení celního dluhu je nutno považovat za ustanovení hmotněprávní a nelze je tedy použít na vybrání celního dluhu vzniklého před jeho účinností. Celní dluh může být upraven pouze pravidly o promlčení platnými k datu jeho vzniku, i kdyby řízení pro vybrání bylo zahájeno po tomto datu. Z uvedeného názoru ostatně vychází ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007 - 95, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), konstatoval, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu.*

*Vzhledem k tomu, že v předmětném sporu vznikl celní dluh dne 14. 4. 2003, tj. před vstupem České republiky do Evropské unie, tedy před účinností celního kodexu v České republice, měla být ve smyslu výše uvedeného na posuzovanou věc aplikována pravidla o promlčení celního dluhu, platná ke dni vzniku celního dluhu, tj. zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném pro rozhodné období (dále také „celní zákon“), konkrétně § 268 celního zákona (srovnej též rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, Belgische Staat v. Molenbergnatie NV, body 31 až 35 odůvodnění).*

*S účinností od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, tj. v období rozhodném pro posouzení sporu, byla v celním zákoně samostatně (pro celní řízení) upravena lhůta, jejímž uplynutím zaniklo právo celních orgánů vyměřit celní dluh. Rozhodným v tomto směru bylo ustanovení § 268, ve spojení s ustanovením § 320 téhož zákona. Podle ustanovení § 320 písm. c) celního zákona, účinného v období od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, platilo, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků.*

*Podle ustanovení § 268 citovaného předpisu, účinného v tomtéž období, 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. V odstavci čtvrtém tohoto ustanovení byla obsažena bez jakýchkoli dalších podmínek výjimka, podle níž ustanovení vymezující lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Citované ustanovení § 268 celního zákona bylo s účinností od 1. 5. 2004, tj. ke dni vstupu České republiky do Evropské unie zrušeno. Z důvodové zprávy k bodu č. 178 zákona č. 187/2004 Sb., o změně celního zákona, pak vyplývá, že toto ustanovení celního zákona bylo zrušeno, neboť předmětná problematika je upravena nařízením Rady EHS č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, s přímou vnitrostátní účinností.*

*S ohledem na skutečnost, že krajský soud vycházel při přezkoumání předmětu sporu z právního předpisu, který na věc nedopadá, a na aplikaci tohoto právního předpisu postavil svůj závěr ohledně zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, který má pro stěžovatele zcela zásadní důsledky, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.“*

*Dle výše uvedených závěrů je zřejmé, že krajský soud pochybil, pokud nyní projednávanou věc stejně jako žalovaný a správní orgán posuzoval podle ustanovení celního kodexu. V době vzniku celního dluhu, tj. dne 24. 6. 2003, měla být na posuzovanou věc aplikována pravidla stanovená v § 268 celního zákona. Sám stěžovatel v kasační stížnosti možnost aplikace celního zákona připustil. Pochybení krajského soudu však v daném případě nemůže být důvodem pro zrušení rozsudku, pokud, jak již bylo uvedeno výše, zrušení rozhodnutí stěžovatele odůvodňuje jeho nepřezkoumatelnost. Jak již tento soud judikoval v rozhodnutí č. j. 1 Afs 20/2004 - 72 ze dne 16. 2. 2005, „zruší-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost a pro vady řízení, k zákonnosti rozhodnutí krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí.“*

Jestliže v projednávané věci krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatku rozhodnutí, pak musí Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavřít, že tento důvod poskytuje dostatečnou zákonnou oporu rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobci náleží právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.). Stěžovatel je povinen zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč (z toho 2100 Kč jako odměnu právního zastoupení za 1 úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti, a dále 300 Kč paušální poplatek na úhradu hotových výdajů v souladu s ustanovením § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů), a to ve lhůtě tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce.

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

V Brně dne 29. října 2008

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu