



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupen Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem náměstí Republiky 2, Plzeň, proti žalovanému: **Celní ředitelství Plzeň**, se sídlem Ant. Uxy 11, Plzeň, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2007 čj. 8368-02/07-1601-21, čj. 8368-03/07-1601-21, čj. 8368-06/07-1601-21, čj. 8368-08/07-1601-21, čj. 8368-12/07-1601-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2008, čj. 30 Ca 93/2007 - 76,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2008, čj. 30 Ca 93/2007 - 76, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

I.

Rekapitulace dosavadního řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal včasnou kasační stížnost proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byly po předchozím spojení zamítnuty žaloby stěžovatele podané proti pěti rozhodnutím Celního ředitelství Plzeň (dále jen „žalovaný“) ze dne 8. 8. 2007, uvedené v záhlaví. Rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Celního úřadu v Tachově (dále jen „celní úřad“) ze dne 11. 5. 2007, kterými bylo stěžovateli vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty.

[2] Celní dluh vznikl v souvislosti s nezákonnými dovozy zboží (vykázaného jako kosmetický líh – 96 % etylalkohol denaturovaný, ve skutečnosti se však jednalo o nedenaturovaný 96 % etylalkohol) v prosinci 1997 a lednu 1998, které bylo propuštěno na základě fiktivních dokladů do režimu přímého tranzitu, následně bylo ponecháno na území České republiky bez celního projednání. V souvislosti s tímto případem byl stěžovatel rovněž pravomocně odsouzen Krajským soudem v Plzni, a to rozsudkem čj. 5 T 5/2000 - 4879 ze dne 11. března 2005.

[3] Celní úřad oznámil dne 8. listopadu 2006 přípisem ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu zahájení celního řízení. Toto oznámení bylo stěžovateli doručeno dne 6. 3. 2007. Dne 11. 5. 2007 vydal celní úřad celkem pět platebních výměrů na celní dluh ve výši 619 339 Kč, resp. 849 139 Kč, resp. třikrát na 929 514 Kč.

[4] V odvoláních proti rozhodnutím celního úřadu argumentoval stěžovatel promlčením celního dluhu. Pěti rozhodnutími žalovaný dne 8. 8. 2007 odvolání stěžovatele zamítl, když se neztotožnil se závěrem, že celní dluh je promlčen.

[5] Stěžovatel v žalobě opakoval námitku promlčení celního dluhu, když tvrdil, že žalovaný aplikoval na daný případ nesprávnou právní normu, totiž normu, která byla účinná teprve od 1. 7. 2002. Krajský soud dospěl k závěru, že § 268 celního zákona, který aplikoval na stěžovatelovu kauzu žalovaný, na celou věc s ohledem na intertemporální pravidla vskutku nedopadá, neboť toto ustanovení nabylo účinnosti teprve dne 1. 7. 2002. Právní úprava před 1. 7. 2002 však žádné lhůty pro vyměření cla neznala, neboť § 320 písm. b) celního zákona v podobě před 1. 7. 2002 výslovně vylučoval aplikaci § 47 daňového řádu (lhůta pro vyměření daně). Skutečnost, že na stěžovatele byla žalovaným Celním ředitelstvím Plzeň nesprávně aplikována úprava účinná ode dne 1. 7. 2002, tak nemohla stěžovatele nijak poškodit na jeho právech.

II.

Stručné shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti

[6] Stěžovatel ve své kasační stížnosti tvrdí, že ji podal z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel nejprve upozorňuje, že platební výměry byly vydány více než 9 roků od dovozu zboží, pročez opakovaně argumentoval promlčením celních nároků. Soud měl podle něj vycházet z přirozenoprávních principů, na kterých je založen český právní řád, a pokud by tak učinil, nemohl by dospět k závěru, že vyměření cla je nepromlčitelné a neexistuje lhůta, po jejímž marném uplynutí nelze clo vyměřit. Promlčuje-li se tak závažné jednání, jako je trestný čin, tím spíše se musí promlčovat též právo státu na vyměření cla. Stěžovatel též polemizuje s aplikací § 268 odst. 4 celního zákona žalovaným, které ani v době vzniku celního dluhu, ani v době rozhodování celního úřadu a posléze žalovaného nebylo platnou součástí českého práva. S ohledem na všechny

argumenty v kasační stížnosti uplatněné měl být analogicky aplikován § 282 odst. 1 celního zákona, upravující promlčení vymáhat nedoplatky cla. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

[7] Žalovaný možnosti vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

III.

Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a jediného uplatněného důvodu (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

III/1

[10] Nejvyšší správní soud pro pořádek předesílá, 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, Kyprské 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].

[11] 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.

[12] Ze shora popsáných skutkových a právních okolností projednávané věci je dostatečně patrné, že v daném případě bylo krajským soudem aplikováno ustanovení § 320 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) v podobě platné a účinné od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002. Tato perioda spadá též do doby dovozů zboží, tj. do prosince 1997 a ledna 1998.

[13] V době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 neměl celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit dluh na clu. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, bylo do celního zákona doplněno teprve s účinností ke dni 1. 7. 2002 (zákon č. 1/2002 Sb.). Podle § 320 písm. b) celního zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 platily pro řízení před celními orgány při vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků (poznámka pod čarou odkazovala na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy na daňový řád). Celní zákon však současně taxativně stanovil ta ustanovení daňového řádu, která neměla být podpůrně používána. Předkladatel novou úpravu § 320 celního zákona v návrhu zákona později publikovaného pod č. 113/1997 Sb. vysvětlil tak, že daňový řád bude nově na vybrané aspekty celního řízení aplikován subsidiárně, přičemž výjimky z této aplikace se taxativně stanoví na ta ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. (jako byl § 47), která se na celní řízení „nehodí“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 113/1997 Sb. ze dne 10. 10. 1996, tisk č. 36, digitální repozitář PS PČR přístupný na www.psp.cz). Daňový řád přitom v § 47 upravuje lhůty pro vyměření daně [viz § 320 písm. b) celního zákona ve znění zákona č. 113/1997 Sb. *in fine*].

[14] S ohledem na neexistenci normy, která by upravovala lhůtu k vyměření celního dluhu, lze *prima facie* vskutku dospět k témuž závěru, k němuž dospěl krajský soud, totiž že v době dovozu zboží na přelomu let 1997 a 1998 právo vyměřit dluh na clu nebylo podmíněno žádnou lhůtou, a proto plynutím jakkoliv dlouhé doby nezanikalo. Takovýto výklad je však s ohledem na elementární principy právního státu zcela nepřipustný.

III/2

[15] Jak uvádí ústavní judikatura, „[p]odstatou 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“ (náleze ze dne 1. 6. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, Sb. ÚS sv. 37, č. 113, s. 463, na s. 469). *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 (srov. k tomu též závěry generálního advokáta W. van Gervena cit. v bodě [25] níže).

[16] Promlčení stejně jako prekluze patří k těm nejobecnějším kategoriím právního řádu. Představují jeden z klíčových právních následků marného uplynutí času v právu, přičemž absence jeho legislativního zakotvení může mít významné ústavněprávní konsekvence.

[17] Zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 7. 5. 2008, čj. 1 As 35/2008 - 51, [p]rávní řád bude potud plnit svou společenskou funkci, pokud bude srozumitelný, přehledný, ale též bezrozporný. To platí o to více pro tak obecné instituty, jako je nutná obrana, které lze bez nadsázky označit za historické, a které lidé vnímají a používají odjakživa zcela přirozeně na ochranu svých práv, aniž by si vůbec uvědomovali jejich přesné vymezení v právu občanském, správním nebo trestním, natož aby rozlišovali jejich odvětvové „odlišnosti“ [část III/c c)]. Tyto teze lze jistě vztáhnout též na jiné obecné instituty práva, jako je promlčení nebo prekluze. Ke stejnému pojetí práva, které je prozařováno pojivem obecných principů právních, které dávají právnímu řádu jeho vnitřní uspořádanost a racionalitu, se nedávno výslovně přihlásil též rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96 (věc *Čechofracht, a. s.*), publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS. Jednotlivé odvětvové odlišnosti promlčení nebo prekluze nemohou vést proto k závěru, že celní právo bude ve srovnání s jinými odvětvími právního řádu zcela unikátním odvětvím, v němž jako v jediném bude zásah veřejné moci do subjektivní sféry jednotlivce časově zcela neomezen.

[18] Smyslem prekluze stejně jako promlčení je jednak přispívat k právní jistotě účastníků právních vztahů, jednak stimulovat věřitele (ať již jím je subjekt soukromého práva nebo veřejná moc) k včasnému uplatnění jeho práv (srov. k tomu v občanskoprávní rovině výklad M. Knappové, P. Tégl a K. Eliáše in: Eliáš, K. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář*. Praha: Linde 2008, s. 408 násl.). V případě nároků veřejné moci nadto prekluze, případně promlčení, snižuje možnost svévolných zásahů do právní sféry fyzických a právnických osob. Neomezená možnost uplatnění určitých majetkových práv vůči dlužníkovi bez ohledu na běh času by jednak zásadním způsobem zvýšila transakční náklady adresátů veřejných subjektivních práv a povinností, a to již jen s ohledem na neomezenou dobu, po kterou by museli vést určitou evidenci relevantní pro potenciální uplatnění nároku, jednak by vytvořila totální právní nejistotu ohledně jejich majetkové situace a těch závazků, které vznikly třeba i velmi dávno v minulosti. Jak v daňovém kontextu judikoval Ústavní soud, lhůty k vyměření daně mají významný vliv na právní jistotu: „Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy“ [viz nálezný sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007, přístupné na <http://nalus.usoud.cz/> (věc *PRIOR ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.*)]. Časově neomezená možnost určitý druh závazků uplatnit by jistě vedla k problematickému rozhodování orgánů státní správy i soudů, které by byly nuceny rozhodovat i o velmi starých pohledávkách, na které již neexistují dostatečné důkazní prostředky, což by ohrozilo právní jistotu nejen dlužníka, ale v posledku i věřitele. V neposlední řadě by byla favorizace státní moci uplatnit určitou majetkovou pohledávku kdykoliv bez ohledu na běh času nepřijatelná též s ohledem na ústavní požadavky rovnosti a zákazu diskriminace.

[19] Institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastrít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoučelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového.

[20] Nejen české právo proto vychází z pozice, že zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou v zásadě vždy limitovány během času. Pokud zákon směřuje k opaku a vytváří zvláštní skupinu majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožuje právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy).

[21] Pro ilustraci lze ukázat na právní úpravu běhu času a promlčení (event. prekluze) majetkových nároků v jiných právních odvětvích. Obecná promlčecí doba v občanskoprávní sféře je tři roky – tedy jen v této době může věřitel prostřednictvím soudu jako orgánu veřejné moci úspěšně uplatnit svou majetkovou pohledávku proti vůli dlužníka (§ 101 obč. zák.). Judikatura Nejvyššího soudu dnes podmiňuje v podstatě všechny občanskoprávní majetkové nároky promlčením (srov. např. rozsudek velkého senátu NS sp. zn. 31 Cdo 3161/2008 ze dne 12. 11. 2008, www.nsoud.cz, který dovozuje, že „[j]e-li obsahem nároku na náhradu nemajetkové újmy požadavek na zaplacení peněžní částky, pak princip právní jistoty vylučuje, aby plynutí času nebyly přiznány žádné právní účinky“). Podobné úvahy platí v právu veřejném. Podle daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří 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 (§ 47 odst. 1).

[22] Stěžovatel velmi případně činí paralelu též ve vztahu k jiným zásahům státní moci do sféry jednotlivce, jako je např. trestní represe, jejíž uplatnění je zásadně rovněž časově omezené. Trestnost činu zaniká uplynutím promlčecí doby, jež činí dvacet let, jde-li o trestný čin, za který trestní zákon ve zvláštní části mj. dovoluje uložení výjimečného trestu, dvanáct let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně deset let, pět let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně tři léta, a tři léta u ostatních trestných činů (§ 67 odst. 1 zákona č. 140/1961, trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů). Výklad, podle něhož v době do roku 2002 nebyly celní orgány v úspěšném uplatnění celního dluhu omezeny jakoukoliv lhůtou, by tak zcela absurdně stavěl celní dluh do stejné roviny, jako jsou trestné činy taxativně uvedené v § 67a tr. zák., tedy vedle jednání naplňujících např. skutkovou podstatu válečného zločinu nebo zločinu proti lidskosti podle předpisů mezinárodního práva. V těchto zvláštních případech se však do značné míry setkává právo pozitivní s elementárními požadavky práva přirozeného, které zde výjimečně promlčení vylučuje (srov. např. nález Pl. ÚS 19/93 ze dne 21. 12. 1993 – *ústavnost zákona č. 198/1993 Sb. o protiprávnosti komunistického režimu a o odporu proti němu*, publ. pod č. 14/1994 Sb.).

[23] Na shora uvedených závěrech se nic nemění ani tehdy, pokud celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem. Dostatečné příklady poskytuje bohatá judikatura Soudního dvora, kterou zde Nejvyšší správní soud cituje toliko podpůrně, neboť na věc přímo nedopadá s ohledem na časovou působnost evropského práva (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 92/2005 - 45, publ. pod č. 741/2006 Sb. NSS). Jak je patrné z ústavní judikatury, základní zásady evropského práva jistě do českého práva pronikají i pro právní případy mající původ v období před 1. 5. 2004, a to nepřímou, prostřednictvím obecných ústavních principů (srov. k tomu nálezní Pl. ÚS 5/01 ze dne 16. 10. 2001, publ. pod č. 410/2001 Sb. – *Mléčné kvóty*, část VI., kde ÚS mj. uvedl, že „komunitární právo tedy není Ústavnímu soudu cizí, ale prozařuje - zejména v podobě obecných právních zásad evropského práva - v široké míře do jeho vlastní rozhodovací činnosti“).

[24] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství [v češtině publikováno ve Zvláštním vydání Úř. věst., kap. 2, sv. 4, s. 307 - 356 (dále jen „Celní kodex Společenství“)], upravuje běh lhůty pro právo vyměřit dlužné clo v čl. 221, jenž stanoví, že jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi. Sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Avšak jestliže celní orgány nemohly určit přesnou částku cla následkem trestného činu, lze toto sdělení provést i po uplynutí zmíněné tříleté lhůty, pokud to platné předpisy dovolují. Implicitní předpoklad, podle něhož by celní orgány mohly vyměřit celní dluh *kdykoliv* po uplynutí zmíněné tříleté lhůty, je však v podmínkách evropského ústavního státu zcela nepřijatelný, neboť ani o takto kvalifikovaných celních dlužích jistě neplatí závěr, že je lze vyměřit v jakkoliv neomezené lhůtě. Nejvyšší správní soud odkazuje na svou judikaturu, ve které již vyslovil, byť jen jako *obiter dictum*, že „závěr, dle kterého je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný“, přičemž tato teze se uplatní též na výjimku z tříleté lhůty uvedené v čl. 221 Celního kodexu Společenství. Maximální lhůtu pro vyměření celního dluhu vzniklého v souvislosti s trestným činem určí vnitrostátní právní řád každého členského státu (viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2008, čj. 9 Afs 211/2007 - 74; obecně k tomu srov. rozsudek ESD ve věci C-62/06 *ZF Zefeser* ze dne 18. 12. 2007, Sb. s. r. s. I-11995).

[25] K otázce nutnosti časově limitovat možnost celních orgánů vyměřit clo se jasně vyslovil např. generální advokát W. van Gerven ve svém stanovisku ze dne 26. 9. 1991 ve věci C-273/90 *Meico-Fell v Hauptzollamt Darmstadt* (Recueil s. I-5569). V daném případě se předběžná otázka vztahovala k interpretaci předchůdce čl. 221 Celního kodexu Společenství, totiž čl. 3 nařízení Rady (EHS) č. 1697/79. Podle van Gervena chrání toto nařízení principy právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tím, že možnost vyměření je limitována řadou podmínek. Jednou z těchto podmínek je tříletá lhůta pro dodatečné vyměření cla: „Ovšem uvedenou lhůtu nelze použít, jestliže bylo clo vyměřeno nesprávně či v nedostatečné výši v důsledku „jednání, které mohlo být důvodem pro zahájení trestního řízení“ vůči osobě odpovědné za splnění celního dluhu. V takovém případě dojde k vyměření cla „v souladu s příslušnými ustanoveními, která jsou v účinnosti v členských státech“ (viz čl. 3 nařízení) – jinými slovy, prekluzivní lhůta stanovená v národních právních řádech ve vztahu k tomuto úkonu (která je pravděpodobně delší) se uplatní namísto běžné (či spíše komunitární) prekluzivní lhůty o délce tří let.“ (bod 4 stanoviska).

[26] Přesně v duchu těchto úvah jde též nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. L 145, 4. 6. 2008, s. 1–64). Ve srovnání s dosavadní úpravou totiž Modernizovaný celní kodex stanoví maximální dobu pro oznámení cla přímo v čl. 68 odst. 2: *Pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, prodlouží se tříletá lhůta uvedená v odstavci 1 na deset let.* Na úrovni komunitárního práva tak bude nově upravena lhůta pro vyměření cla i pro případ celního dluhu vzniklého v důsledku trestného činu.

[27] Z judikatury Soudního dvora ES lze také uvést příklady jednotlivých národních úprav, které vždy stanovily maximální hranici pro vyměření celního dluhu v situaci, kdy přesnou částku cla nebylo lze určit následkem trestného činu. Například z rozsudku ve věci *ZF Zefeser* (cit. v bodě [24] shora) je patrné, že portugalské celní orgány mají na vyměření cla v situaci, kdy k vyměření nedošlo v důsledku podvodného jednání, maximální lhůtu deseti let (bod 7 rozsudku *ZF Zefeser*). V právu britském takováto lhůta činí jen šest roků (cit. v rozsudku NSS ze dne 19. 6. 2008, čj. 9 Afs 211/2007 - 74). Francouzský *Code de douane* stanoví v čl. 355 odst. 2, že tříletá lhůta pro vyměření cla stanovená v čl. 354 se neuplatní, pokud celní orgány nevzaly v potaz vznik celního dluhu v důsledku podvodného jednání povinného. V tomto případě činí lhůta pro vyměření celního dluhu 30 let (stejně dlouhá je i obecná promlčecí lhůta v soukromém právu), pro jeho vymáhání pak 4 roky. V Německu se uplatní podpůrně §§ 169 - 171 daňového řádu (*Abgabenordnung*). Dle § 169 německého daňového řádu činí lhůta k vyměření daně v případě daňového úniku 10 let, v případě lehkomyšlného zkrácení daně pak 5 let. Tyto lhůty je tedy třeba aplikovat i na vyměření cla dle čl. 221 odst. 3 Celního kodexu Společenství (Alexander, S. in: Witte, P. et al. *Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung*. 2., völlig neubearbeitete Auflage, München: C.H. Beck 1998, s. 1410).

III/4

[28] Zákonodárce tedy tím, že odkázal na subsidiární použití obecných předpisů o správě daní a poplatků, současně však vyloučil užití § 47 daňového řádu, vytvořil *prima facie* protiústavní mezeru. S ohledem na úvahy podané shora je totiž evidentní, že nelze dospět k závěru, že celní orgány mohou celní dluh vyměřit kdykoliv, neboť takovýto závěr by byl v rozporu s ústavním pořádkem.

[29] Nejvyšší správní soud proto dále zvažoval, zda lze zjevně protiústavní výklad celního zákona ve znění před 1. 7. 2002 překlenout výkladem ústavněkonformním, který má přednost před postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy [návrh Ústavnímu soudu na vyslovení protiústavnosti § 320 písm. b) celního zákona ve znění zákona č. 113/1997 Sb. ve slově „§ 47“]. Zjistil přitom, že protiústavní mezera je toliko zdánlivá, přičemž samotná metodologie celního zákona v relevantním znění umožnila výklad, který nebude v rozporu s ústavním pořádkem [viz část b) níže].

a)

[30] Ústavněkonformní výklad práva před rokem 2002 nabízí sám stěžovatel v kasační stížnosti. Tvrdí, že krajský soud měl aplikovat analogicky § 282 odst. 1 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004. Podle tohoto ustanovení se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným.

[31] Stěžovatelem nabízená interpretační varianta nicméně není z několikero důvodů přípustná.

[32] Za prvé nutno upozornit, že § 282 ve znění před 30. 4. 2004 i ve znění stávajícím upravuje promlčení práva *vybrat a vymáhat nedoplatek cla*, týká se tedy řízení vymáhacího, nikoliv řízení vyměřovacího (o které jde v nyní posuzovaném případě).

[33] Za druhé, což je ještě mnohem důležitější než právnědogmatický rozdíl mezi lhůtou pro vyměření a lhůtou pro vymožení, lhůta pro promlčení práva v řízení vymáhacím aplikována analogicky pro řízení vyměřovací by zcela nepřipustně stanovila velmi široké časové meze pro vyměření cla (srov. také § 282 odst. 2 celního zákona). Je totiž pravidlem, že lhůta pro vymožení vyměřené pohledávky je podstatně delší než lhůta pro její vyměření (srov. poměr prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu v § 268 a promlčecí lhůty pro vymožení nedoplatku cla v § 282 celního zákona ve znění od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004; paralelu lze najít i v jiných právních předpisech, typicky § 101 obč. zák. a § 110 obč. zák.). Samotnému stěžovateli by výkladová varianta analogické aplikace § 282 odst. 1 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004 jistě prospívala, Nejvyšší správní soud však musí vykládat právo způsobem, který je racionálně aplikovatelný na všechny srovnatelné situace.

[34] Z důvodů podaných v bodě [32] a [33] shora je proto aplikace § 282 odst. 1 celního zákona *per analogiam legis* nepřipustná.

b)

[35] Ústavněkonformní alternativu nicméně nabízí subsidiární použití zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Federální zákon o soustavě daní zůstal platný a účinný i po rozdělení České a Slovenské Federativní republiky, a to na základě ústavního zákona ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní republiky. Podle čl. 1 věty první citovaného ústavního zákona zůstávají nadále v platnosti ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy České a Slovenské Federativní Republiky platné v den zániku České a Slovenské Federativní Republiky na území České republiky. Podle čl. 2 citovaného ústavního zákona v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 téže právní síly se postupuje podle právního předpisu České republiky (shodný závěr vyslovil NSS již v rozsudku ze dne 10. 4. 2008,

čj. 7 Afs 78/2007 - 60). Zákon o soustavě daní byl zrušen teprve ke dni 1. 1. 2004 zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

[36] Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře připustil subsidiární použití zákona o soustavě daní ve vztahu k právní úpravě celního zákona, neboť zde není důvodu 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, resp. daň při dovozu zboží (viz rozsudek čj. 7 Afs 78/2007 - 60 cit. v bodě [35]).

[37] Norma upravená § 320 písm. b) celního zákona, ve znění platném a účinném před 1. 7. 2002, předepisovala při rozhodování o vyměření cla, daní a poplatků použít obecné předpisy o správě daní a poplatků, ovšem vyjma taxativně vymezených ustanovení daňového řádu, jako § 47, které užít nelze. Přitom teprve v poznámce pod čarou 11) odkazovala co se týče těchto „obecných předpisů o správě daní a poplatků“ na daňový řád. K tomu ovšem nutno ve shodě s judikaturou Ústavního soudu upozornit, že „[p]oznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování [...] Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou i poznámky pod čarou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování“ (nález ÚS ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, Sb. ÚS sv. 16, č. 173, s. 259, na s. 263). Obsah poznámky pod čarou proto sám o sobě neposkytuje normativní obsah pojmu „obecné předpisy o správě daní a poplatků“ v textu § 320 písm. b).

[38] Uvedenou poznámku pod čarou č. 11) jistě nelze ignorovat, představuje významnou indicii o záměru historického zákonodárce. Proto je i tato poznámka pod čarou ve spojení s dalšími právními argumenty významnou interpretační pomůckou, v daném případě je však právě s ohledem na tyto další právní argumenty nutno interpretovat pojem „obecné předpisy o správě daní a poplatků“ extenzivně, nad rámec toho, kam interpreta směřuje samotná poznámka pod čarou. Proti restriktivnímu výkladu § 320 písm. b), který by odkaz na „obecné předpisy o správě daní a poplatků“ omezil jen na daňový řád, působí shora podrobně rozebírané ústavní argumenty. Závěr, dle kterého je možné vyměřit celní dluh ve zcela neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný, neboť je v rozporu s postuláty právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo, tedy s principy a hodnotami vyvěrajícími z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Zákonné zakotvení lhůt, ve kterých je stát po určitém subjektu oprávněn vyžadovat splnění určité povinnosti, je ochranou tohoto subjektu, neboť stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že jeho povinnost zůstane nezměněna.

[39] Pokud možnost vyměřit celní dluh neomezeně dlouho není ústavně konformní, je nutno zvážit, zda existují ve smyslu textu § 320 písm. b) celního zákona vedle daňového řádu další „obecné předpisy o správě daní a poplatků“, které by státní moci při vyměření celního dluhu stanovily časový limit. Zákon o soustavě daní, který byl jistě rovněž „obecným předpisem o správě daní a poplatků“, v § 4 odst. 2 stanovil, že *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.*

Protože celní zákon v relevantním znění nevyločil použít § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, který byl v období do 1. 1. 2004 součástí platného práva a reguloval otázku zániku práva vyměřit daň, je nutno na nyní projednávaný případ použít přiměřeně právě toto ustanovení. Touto interpretací se vyloučí ústavně zcela nepřijatelná možnost vyměřit celní dluh kdykoliv. Takovýto závěr je sice s velkou pravděpodobností v rozporu se záměrem historického zákonodárce, jde však o jedinou interpretační alternativu, kterou je možno se vyhnout rozporu s ústavním pořádkem a současně interpretovat celní zákon konzistentně se základními principy právního řádu jako významového celku.

IV.

Závěr

[40] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je zde vyjádřeným právním názorem vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení by měl především aplikovat prekluzivní lhůtu § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní na stěžovatelovu kauzu.

[41] Krajský soud rozhodne v novém rozsudku i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Josef
Baxa
předseda senátu