



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **D. H.**, zastoupeného JUDr. Růženou Jansovou, advokátkou se sídlem Kladno, nám. Starosty Pavla 40, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem Plzeň, Ant. Uxy 11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2008, č. j. 57 Ca 183/2006 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2008, č. j. 57 Ca 183/2006 - 38, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 10. 2006, č. j. 12804-02/06-1601-21 (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Tachov ze dne 21. 8. 2006, č. j. 5530/06-1861-21, kterým bylo žalobci vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty ve výši částky 1 122 208 Kč, a to podle zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o DPH“). Z uvedené částky clo činilo 753 358 Kč, daň činila 368 850 Kč. Rozhodnutí žalovaného i Celního úřadu Tachov napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobou, kterou se domáhal jejich zrušení. Rozsudkem ze dne 26. 2. 2008, č. j. 57 Ca 183/2006 - 38, krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především konstatoval, že dne 20. 2. 1998 bylo do České republiky nákladním vozidlem SPZ: CH 98-31, CH 53-86 dovezeno 130 sudů s obsahem 26 000 litrů etylalkoholu nedenaturovaného 96%,

naložených v italském lihovaru Distilleria Christiani S.p.A., Bordo Formari, Itálie. To Celnímu úřadu Rozvadov přihlásil zaměstnanec přepravce – fyzické osoby L. Š., řidič D. H. (žalobce) jako kožené zboží, ačkoliv věděl, jaké zboží je ve skutečnosti naloženo. Takto dovezené zboží pak bylo propuštěno na základě fiktivních dokladů do režimu přímého tranzitu; ve skutečnosti však bylo ponecháno na území České republiky bez celního projednání. Dluh na cle a dani z přidané hodnoty (dále též „celní dluh“) vznikl dnem nezákonného dovozu zboží do České republiky (§ 239 odst. 1, 3 celního zákona). Žalobce byl označen za dlužníka podle ustanovení § 239 odst. 4 písm. b) celního zákona. Za uvedený skutek byl žalobce pravomocně odsouzen rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 4. 2003, č. j. 3 T 3/2003 – 744, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 11. 2003, sp. zn. 3 To 72/2003, a to za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1, 4 trestního zákona. Celní úřad Rozvadov zahájil řízení o vyměření celního dluhu oznámením ze dne 4. 7. 2003, č. j. 5992/03-21, doručeným žalobci dne 9. 7. 2003. Řízení bylo ukončeno vydáním platebního výměru dne 23. 9. 2003, č. j. 5992-05/03-21, na částku 8 247 789 Kč, zahrnující vyměřené clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň. V rámci odvolacího řízení byla rozhodnutím ze dne 22. 4. 2004, č. j. 3214/04-21, ověřena neplatnost prvostupňového rozhodnutí a odvolací řízení bylo dne 29. 9. 2004 žalovaným zastaveno. Nástupnický Celní úřad Tachov (dále jen „celní úřad“) zaslal poté žalobci sdělení o průběhu vyměřovacího řízení ze dne 12. 9. 2005, č. j. 6193/05-1861-21, ve kterém mu oznámil, že vydá nový platební výměr. Na to reagoval žalobce přípisem ze dne 27. 9. 2005, v němž namítl promlčení. Dne 21. 8. 2006 pak byl vydán platební výměr a k odvolání žalobce dne 23. 10. 2006 i nyní napadené rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud konstatoval, že žalobce namítal promlčení celního dluhu a ve spojitosti s tím tvrdil, že byla v jeho neprospěch aplikována nová právní úprava, čímž mělo dojít k nepřípustné retroaktivitě. K tomu nejprve uvedl, že s ohledem na špatnou právní terminologii žalobce se zabýval *prekluzí* práva vyměřit clo a daň z přidané hodnoty, tedy nikoli tvrzeným *promlčením*. Uvedl, že v době dovozu zboží, tj. v únoru 1998, neobsahoval celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh. Ustanovení § 320 písm. b) celního zákona, které upravovalo použití obecných předpisů o správě daní a poplatků při vyměřování a vybírání cla, totiž výslovně vylučovalo aplikaci ustanovení § 47 daňového řádu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že v době dovozu zboží právo vyměřit dluh na cle uplynutím doby nezanikalo. Uvedené závěry platily i pro dluh na dani z přidané hodnoty, a to podle ustanovení § 42 zákona o DPH. Učinil tedy dílčí závěr, že pokud by byla na žalobce aplikována právní úprava platná v době dovozu zboží, bylo by napadené rozhodnutí vydáno v době, kdy celní dluh nebyl prekludován. Speciální úprava zániku práva vyměřit dlužné clo byla do celního zákona vložena až s účinností od 1. 7. 2002 (zákon č. 1/2002 Sb.); jednalo se o ustanovení § 268 celního zákona. Na žalobce se podle krajského soudu vztahuje odst. 4 tohoto paragrafu, podle něhož se odst. 2 a 3 téhož ustanovení nevztahují na případy, kdy částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, neboť žalobce byl v souvislosti s tímto obchodním případem pravomocně soudem odsouzen. Pokud by tedy byla na žalobce aplikována právní úprava platná po 1. 7. 2002, bylo by napadené rozhodnutí vydáno v době, kdy celní dluh nebyl prekludován, neboť celní dluh nebylo možno vyměřit v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Na daň z přidané hodnoty opět v tomto období dopadalo ustanovení § 42 zákona o DPH. Následná právní úprava (účinná na území České republiky od 1. 5. 2004 – pozn. NSS), tedy Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“),

upravuje běh lhůty pro právo vyměřit dlužné clo v čl. 221; z odst. 4 jmenovaného článku plyne, že 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 právními předpisy i po uplynutí tříleté lhůty podle odst. 3. Krajský soud tak dovodil, že ani podle této právní úpravy právo vyměřit celní dluh bez dalšího nezanikalo, a to právě pro souvislost s trestným činem. Uvedené závěry platily i pro daň z přidané hodnoty, a to podle ustanovení § 93 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dobral se tak dalšího dílčího závěru, a sice, že pokud by na případ byla aplikována právní úprava celního kodexu, bylo by napadené rozhodnutí vydáno v době, kdy celní dluh nebyl prekludován.

Správní orgány opřely svá rozhodnutí o dva závěry. Jednak že v dané věci byla dodržena tříletá lhůta k vyměření celního dluhu (§ 268 odst. 2 a 3 celního zákona) a dále že se v případě žalobce jednalo o celní dluh vzniklý v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, neboť pro tento případ prekluzivní lhůta stanovena není a nebyla. Krajský soud převzal závěr žalovaného, že výše citované ustanovení čl. 221 odst. 4 celního kodexu bylo použito správně, a to podle přechodných ustanovení zákona č. 187/2004 Sb., bodu 2. (novela celního zákona v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie).

Krajský soud tak uzavřel, že podstatným bylo, že celní dluh vznikl v důsledku jednání, které má znaky trestného činu; pro tento případ prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu stanovena nebyla (§ 268 odst. 4 celního zákona). Za právní úpravy účinné v době od dovozu zboží do vydání napadeného rozhodnutí v případě, že celní dluh vznikl v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, k zániku práva vyměřit celní dluh uplynutím doby bez dalšího nedocházelo, a proto bylo napadené rozhodnutí vydáno, aniž by právo na vyměření celního dluhu prekludovalo. K nepřipustné retroaktivitě při aplikaci nové právní úpravy nedošlo, neboť ta byla po celé rozhodné období shodná.

Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností s odkazem na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především uvádí, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v době od dovozu zboží do vydání napadeného rozhodnutí nebyla stanovena žádná lhůta pro vyměření celního dluhu v případě, kdy se jednalo o dluh navazující na trestné jednání. Právní závěr soudu neodpovídá právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb. (stěžovatel měl zřejmě spíše na mysli celní zákon – poznámka NSS), ve znění zákona č. 1/2002 Sb., ani celnímu kodexu. Stěžovatel dovozuje, že znění předmětných předpisů samo o sobě neodůvodňuje závěr, že v případě jakéhokoliv trestného činu, spáchaného v souvislosti s proclíváním zboží, není stanovena lhůta pro vyměření celního dluhu. Tato lhůta stanovena je, a to podle obou právních předpisů v délce tří let. Předmětné předpisy pouze stanoví výjimku z jinak obecné zásady, přičemž k uplatnění této výjimky je nutno prokázat, že právě v důsledku spáchání trestného činu celní orgány neměly možnost částku cla a daně z přidané hodnoty řádně vyměřit. Tímto aspektem věci se však krajský soud vůbec nezabýval. Obecná konstatace, že celní dluh vznikl v důsledku jednání, které má znaky trestného činu, nepostačí; musí být prokázáno, že je dána příčinná souvislost mezi trestným činem a nemožností celní dluh vyměřit v otevřené tříleté lhůtě, počítané od vzniku celního dluhu. Příčinná souvislost však v případě stěžovatele dána být nemůže, neboť příslušné orgány iniciovaly jeho trestní stíhání dávno před skončením tříleté prekluzivní lhůty;

trestní stíhání bylo zahájeno v roce 2000 a jemu jistě předcházela nejméně jednoroční činnost operativy. Celní orgány tak měly možnost vyměřit celní dluh v zákonné tříleté lhůtě, neboť o trestním stíhání byly bezesporu informovány; celní úřad se ostatně připojil s nárokem na náhradu škody. Výjimku ze zákonné prekluzivní lhůta, resp. stanovené celním kodexem, tak nelze využít.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud při právním hodnocení věci vychází ze základního principu aplikace právních norem, dle kterého při posuzování hmotně právních institutů je nutno aplikovat úpravu vztahující se k okamžiku jejich vzniku, změně či zániku, zatímco řízení o těchto otázkách se zásadně řídí v té době platnými a účinnými procesními předpisy. Na daný případ celního dluhu, který vznikl v únoru 1998, ovšem vyměřován je v rámci řízení o vyměření celního dluhu, zahájeného v roce 2003 a pravomocně skončeného v roce 2006, je proto 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 únoru roku 1998. Současně Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustanovení § 42 zákona o DPH, ve znění pro rok 1998, na uplatnění daně z přidané hodnoty při dovozu zboží platila ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon dále nestanovil jinak. Dále je nutné zdůraznit, že prekluze (lhostejno zda v právu soukromém, či veřejném) je vždy povahy hmotně právní (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS).

Z odůvodnění rozsudku zjevně vyplývá, že na otázku zániku práva vyměřit celní dluh neaplikoval krajský soud výlučně právní úpravu celního zákona platnou v únoru roku 1998. Právě naopak, po konstataci tří postupných právních úprav uzavřel, že každá z nich měla ve svých dopadech na žalobce stejné účinky, a to, že právo celních orgánů vyměřit celní dluh nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí prekludováno. Jak však bylo již výše uvedeno, na žalobcův případ, co se týče otázky prekluze práva celní dluh vyměřit, bylo nutno aplikovat právě celní zákon v podobě platné a účinné v únoru roku 1998, tj. v době vzniku celního dluhu. Jakákoliv pozdější hmotně právní úprava, týkající se prekluze práva vyměřit celní dluh, tak nemohla být relevantní.

Pokud jde o úpravu hmotného práva, která měla být v dané věci použita, v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 neměl celní zákon skutečně vlastní úpravu zániku práva vyměřit dluh na clu. Ustanovení § 268, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, do něj bylo doplněno teprve s účinností ke dni 1. 7. 2002 (zákon č. 1/2002 Sb.). Podle ustanovení § 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 daňový řád). Celní zákon však současně

taxativně stanovil ta ustanovení daňového řádu, která neměla být podpůrně používána; mezi nimi bylo i ustanovení § 47 daňového řádu, upravující daňovou prekluzi.

Otázkou prekluze práva vyměřit celní dluh v posuzovaném období se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, dostupném z www.nssoud.cz. V uvedeném rozsudku uvedl, že „zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou zásadně limitovány během času. Pokud zákon směřuje k vytvoření zvláštní skupiny majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, obrožuje právní jistotu adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy). (...) 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. (...) V případě nároků veřejné moci nadto prekluze, případně promlčení, snižuje možnost svévolných zásahů do právní sféry fyzických a právnických osob.“ Odmítl tedy krajským soudem akceptovanou myšlenku neexistence prekluzivní lhůty v období před 1. 7. 2002 a současně dovodil, že „protože zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 nestanovil prekluzivní lhůtu pro vyměření cla, bylo nutno s ohledem na § 320 písm. b) citovaného zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) aplikovat subsidiárně § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.“ S uvedenými závěry se zdejší soud i v nyní projednávané věci ztotožňuje s tím, že v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek, kde je o sporné právní otázce pojednáno podrobněji.

Ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění účinném k únoru roku 1998 (dále jen „zákon o soustavě daní“) stanovilo, 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.* Odst. 3 citovaného ustanovení pak stanovil, že *je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.* Jiná relevantní právní úprava se v zákoně o soustavě daní nenachází.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že zde zejména absentuje právní úprava pro případ, kdy nebylo možno clo řádně zjistit a vyměřit v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Jak již bylo uvedeno výše, jakoukoli pozdější právní úpravu, obsahující uvedenou výjimku vylučující prekluzi či prodlužující běh této lhůty, nelze na stěžovatelův případ aplikovat. Z toho důvodu je tudíž nutno počítat běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní, a to bez ohledu na to, zda je zde dána souvislost s jednáním, které má znaky trestného činu, či nikoliv. Ze správního spisu vyplývá, že řízení o vyměření celního dluhu bylo zahájeno dne 9. 7. 2003. Tříletá prekluzivní lhůta počala podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní běžet od začátku roku 1999 (počítaná *per analogiam* podle závěrů plynoucích z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupného z <http://nalus.usoud.cz>); z uvedeného tedy nade vší pochybnost vyplývá, že první úkon ve věci vyměření celního dluhu učinil celní úřad až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Co se týče pozdější právní úpravy celního zákona či celního kodexu po vstupu České republiky do Evropské unie, zde nelze než zopakovat, že ta se mohla dotýkat

posuzované věci pouze v rovině procesně právní. Bylo tedy možno aplikovat ustanovení celního kodexu na řízení zahájená před jeho účinností a do té doby neskončená, avšak pouze pokud jde o otázky procesního postupu. V žádném případě ovšem nebylo lze aplikovat ustanovení čl. 221 celního kodexu, stejně jako ustanovení § 268 celního zákona, ve znění po 1. 7. 2002.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a nezbylo mu proto, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu