

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Alexandra Krysla a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **L. S.**, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Pobialova 10, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Elišky Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2010, č. j. 15 Ca 263/2008 – 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2010, č. j. 15 Ca 263/2008 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2010, č. j. 15 Ca 263/2008 – 31, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 18. 9. 2008, č. j. 7535/08-200100-21, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Most (dále jen „celní úřad“) ze dne 27. 3. 2008, č. j. 3157/08-206500-021, o doměření cla a daně z přidané hodnoty. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se zabýval jedinou námitkou uplynutí prekluzívní lhůty k vyměření cla a daně z přidané hodnoty a dospěl k závěru, že námitka není důvodná. Podle názoru krajského soudu postupoval celní úřad při vyměření celního dluhu při propuštění zboží do celního režimu volného oběhu v souladu s čl. 217 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), když vypočetl výši dovozního cla a daně z přidané hodnoty vyplývající z celního dluhu, jakmile měl potřebné údaje a zapsal je do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů (zaúčtování). Podle čl. 291 odst. 1 Smlouvy o Evropské unii (2008/C 115/01) přijmou

členské státy veškerá nezbytná vnitrostátní právní opatření k provedení právně závazných aktů Společenství. V rozsahu, v němž právo Společenství, včetně jeho základních zásad, neobsahuje společná pravidla, vnitrostátní subjekty musí při provádění právních předpisů Společenství postupovat v souladu s vnitrostátními procesně právními předpisy. Pojem „odpovídající postup“ uvedený v čl. 221 odst. 1 celního kodexu není v právní úpravě Společenství definován a rovněž právní úprava Společenství neobsahuje ustanovení, která by udělovala pravomoc jiným subjektům než členským státům a jejich orgánům tento pojem vymezit. Podle ust. § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech, než uvedených pod písmeny a) a b), obecné předpisy o správě daní a poplatků, tj. zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V souladu s tímto ustanovením se celní dluh sděluje platebním nebo dodatečným platebním výměrem. Krajský soud dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, z jakých důvodů se neztotožnil s názorem celního ředitelství, že v tříleté prekluzívní lhůtě postačí, aby byl dlužníku celní dluh sdělen, bez ohledu na právní moc takového rozhodnutí. Celní dluh musí být ve stanovené lhůtě vyměřen pravomocně. Krajský soud ale i přesto dospěl k závěru, že celní dluh byl stěžovatelce vyměřen ve lhůtě uvedené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Následná kontrola po propuštění zboží s cílem kontroly údajů v celním prohlášení byla u stěžovatelky zahájena dne 3. 6. 2005. Celní úřad ve smyslu ust. § 5 odst. 3 písm. f) zákona č. 185/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, spravuje cla v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, tj. zákon o správě daní a poplatků, pokud zvláštní právní předpis, tj. celní zákon, nestanoví jinak. Podle ust. § 5 odst. 3 písm. g) citovaného zákona spravuje celní úřad daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, tj. zákon o správě daní a poplatků. Následná kontrola byla ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků úkonem směřujícím k vyměření cla a daně nebo jejich dodatečnému stanovení. Vzhledem k tomu, že následná kontrola byla zahájena dne 3. 6. 2005, běží tříletá lhůta znovu od 31. 12. 2005, neboť stěžovatelka byla o zahájení následné kontroly řádně zpravena. Rozhodnutí celního úřadu, kterým bylo stěžovatelce dodatečně doměřeno clo a daň z přidané hodnoty, nabylo právní moci dne 24. 9. 2008, tedy před marným uplynutím prekluzívní lhůty.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které uplatnila důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že jí bylo v rozporu s čl. 221 odst. 3 celního kodexu dodatečně vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty po uplynutí prekluzívní lhůty. Smysl prekluzívní lhůty stanovené v čl. 221 celního kodexu je ten, že po jejím marném uplynutí nelze clo ani daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřit ani doměřit. Jedná se o jeden ze způsobů zániku práva. Celní kodex v čl. 221 odst. 3 sice výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté lhůtě právní moci, ale plyne to z logického významu tohoto článku. Vyměření nebo doměření cla je fáze vyměřovacího řízení, která začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního výměru či dodatečného platebního výměru, kterým správní orgán vyrozumí povinného o stanoveném základu cla a vyměřeném clu, a je ukončeno nabytím právní moci platebního výměru či dodatečného platebního výměru. Až okamžikem nabytí právní moci je stanovená daňová povinnost úplná, neměnná a závazná. Teprve v tomto okamžiku je ukončeno vyměřovací řízení. Stěžovatelka namítala,

že krajský soud zcela pominul čl. 221 odst. 3 celního kodexu, v němž je délka prekluzívní lhůty pro dodatečné doměření stanovena výslovně na dobu 3 let a není stanovena jakákoliv možnost jejího přetržení a započetí jejího opětovného běhu, a to ani v důsledku provádění následné celní kontroly ve smyslu celního zákona ve spojení se zákonem o správě daní a poplatků. Krajský soud aplikoval ustanovení zákona o správě daní a poplatků pro posouzení následků následné celní kontroly, i když ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona jednoznačně stanoví, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků. Za přímo použitelný předpis Společenství je nutné považovat celní kodex, který výslovně, a to bez odkazu na jakoukoliv následnou celní kontrolu, stanoví, že prekluzívní lhůta pro doměření cla a daně, tj. pro sdělení dodatečně doměřeného cla a daně dlužníkovi, je tři roky. I bez tohoto ustanovení celního zákona má navíc celní kodex aplikační přednost před celním zákonem, jakož i zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatelka dále konstatovala, že dne 20. 4. 2005 bylo rozhodnutím celního úřadu propuštěno vozidlo do režimu volného oběhu a tímto dnem v souladu s čl. 201 odst. 1 celního kodexu vznikl celní dluh a počala běžet prekluzívní lhůta pro sdělení dodatečně vyměřené povinnosti. Běh prekluzívní lhůty byl ukončen 20. 4. 2008. Odvolání stěžovatelky bylo podáno celnímu úřadu až dne 30. 4. 2008, tedy 10 dní po marném uplynutí prekluzívní lhůty. Dodatečný platební výměr se nestal v průběhu prekluzívní lhůty pravomocným. Celnímu úřadu proto zaniklo oprávnění dodatečně vyměřit stěžovatelce clo a daň z přidané hodnoty. S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud v odůvodnění rozsudku nesprávně používal pojem celního dluhu, když pod tento pojem zahrnoval jak clo, tak daň z přidané hodnoty. Pojem celního dluhu je definován v čl. 4 odst. 9 celního kodexu tak, že se jím rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství. Dovozním clem se rozumí clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží a dovozní poplatky zavedené v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních režimů pro některé druhy zboží vzniklého zpracováním zemědělských produktů (čl. 4 odst. 10 celního kodexu). Vývozním clem se rozumí clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při vývozu zboží, a vývozní poplatky zavedené v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních úprav platných pro některé druhy zboží vzniklého zpracováním zemědělských produktů (čl. 4 odst. 10 celního kodexu). Daň z přidané hodnoty není součástí celního dluhu, neboť není poplatkem s rovnocenným účinkem jako clo ani poplatkem zavedeným v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních režimů pro některé druhy zboží vzniklého zpracováním zemědělských produktů. Po vstupu České republiky do Evropské unie nelze daň z přidané hodnoty zahrnout ani pod pojem cla. Ust. § 323 odst. 1 celního zákona, podle kterého, pokud se v celním zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívalo pojmu clo, se

rozuměly také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu, bylo ke dni vstupu České republiky do Evropské unie zrušeno zákonem č. 187/2004 Sb.

Pokud jde o clo, celní kodex v čl. 221 odst. 1 stanoví, že jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi. Společenství ponechává zcela na členských státech, jakým způsobem upraví postup při sdělení částky cla dlužníkovi. Pojem „odpovídající postup" v celním kodexu definován není. Tuto skutečnost potvrdil také Soudní dvůr v rozsudku ze dne 23. 2. 2006 ve věci C-201/04 Belgie v. Molenbergnatie NV (dostupný na www.eurlex.eu) pod body 53 a 54, kde uvedl, že *„vzhledem k tomu, že v právní úpravě Společenství neexistují ustanovení týkající se obsahu pojmu „odpovídající postup" a jakákoli ustanovení udělující pravomoc jiným subjektům než členským státům a jejich orgánům za účelem vymezení uvedeného postupu, je třeba mít za to, že tento postup spadá do vnitrostátního právního řádu členských států. Za předpokladu, že tyto státy nestanovily zvláštní procesní pravidla, je odpovědností příslušných státních orgánů zajistit způsob sdělení, který osobě povinné k zaplacení celního dluhu umožní přesnou znalost jejích práv. Členské státy nemusí přijmout zvláštní procesní pravidla týkající se podmínek, za kterých musí být osobě povinné k zaplacení cla sdělena částka dovozního nebo vývozního cla, pokud mohou být na uvedené sdělení uplatněna vnitrostátní procesní pravidla s obecnou působností, která zajišťují adekvátní informovanost osoby povinné k zaplacení cla a která této osobě mohou zaručit obhajobu jejích práv s úplnou znalostí skutkových okolností případu."* Česká republika v ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona stanovila, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány, s výjimkou řízení podle písm. a) a b), obecné předpisy o správě daní a poplatků. Tímto předpisem je zákon o správě daní a poplatků. Česká republika tudíž nepřijala zvláštní právní úpravu týkající se podmínek, za kterých musí být osobě povinné k zaplacení cla sdělena částka dovozního nebo vývozního cla. Stanovila však, že na uvedené sdělení budou uplatněna vnitrostátní procesní pravidla s obecnou působností, konkrétně postup při správě daní a poplatků, pokud celní zákon, zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství nestanoví jinak. Jak uvedl Soudní dvůr po bodem 52 citovaného rozsudku, *„v rozsahu, v němž právo Společenství, včetně jeho základních zásad, pro tento účel neobsahuje společná pravidla, vnitrostátní orgány budou při provádění těchto právních předpisů postupovat v souladu s procesními pravidly a hmotněprávními pravidly svého vnitrostátního práva (viz zejména rozsudky ze dne 23. 11. 1995, Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau, C-285/93, Recueil, s. I-4069, bod 26, a ze dne 25. 3. 2004, Azienda Agricola Giorgio, Giovanni a Luciano Visentin a další, C-495/00, Recueil, s. I-2993, bod 39)."* Členské státy tudíž mohou při provádění unijních předpisů postupovat podle vlastních procesních a hmotněprávních právních předpisů, avšak pouze v případě, že unijní předpisy neobsahují vlastní právní úpravu. Právo Evropského společenství má vlastní právní úpravu lhůty pro sdělení cla dlužníkovi, a to v čl. 221 odst. 3 celního kodexu, podle kterého 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 čl. 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Česká republika tudíž nemá žádný prostor pro to, aby tuto lhůtu stanovila ve vnitrostátním právním předpise odchylně.

Stěžovatelce bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu rozhodnutím celního úřadu ze dne 20. 4. 2005, čímž vznikl v souladu s čl. 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu

celní dluh, neboť podle tohoto článku vzniká celní dluh při dovozu propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu. Vzhledem k tomu, že se běh lhůty stanovené v čl. 221 odst. 3 celního kodexu staví ode dne podání opravného prostředku po dobu trvání řízení o opravném prostředku, je nutné dovodit, že rozhodnutí o sdělení dlužného cla musí ve stanovené lhůtě nabýt právní moci, pokud v této lhůtě není podán řádný opravný prostředek, který je jako jediný způsobilý běh lhůty stavět. Je-li prvoinstanční správní rozhodnutí vydáno ve lhůtě tří let ode dne vzniku celního dluhu, avšak řádný opravný prostředek je podán teprve po uplynutí této lhůty, nepřichází v úvahu stavení lhůty stanovené pro sdělení cla. Tato situace nastala v případě stěžovatelky. Celní úřad dodatečným platebním výměrem dne 27. 3. 2008, který byl stěžovatelce doručen dne 3. 4. 2008, dodatečně doměřil clo ve výši 59 382 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí odvolání teprve dne 30. 4. 2008, tj. po uplynutí lhůty stanovené v čl. 221 odst. 3 celního kodexu, která uplynula dne 20. 4. 2008, a rozhodnutí o jejím odvolání včetně prvoinstančního správního rozhodnutí nabylo právní moci až dne 24. 9. 2008, byla výše dlužného cla stěžovatelce sdělena v době, kdy právo doměřit clo zaniklo.

Pokud jde o daň z přidané hodnoty, je nutné vycházet především z ust. § 93 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH“). Podle tohoto ustanovení, uvozeného slovy „správa daně“ se při správě daně a při řízení o věcech upravených tímto zákonem postupuje podle právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon nestanoví jinak (odst. 1) a při dovozu a vývozu zboží se postupuje podle právního předpisu upravujícího správu cla, pokud tento zákon nestanoví jinak (odst. 2). Zákon o DPH nevymezuje, co je nutné rozumět pod pojmem „právní předpis upravující správu cla“ či pod pojmem „správy cla“. Pouze v právně nezávazné poznámce pod čarou odkazuje na celní kodex. Zmíněné pojmy nejsou definovány ani v celním zákoně ani v celním kodexu. Otázka, která v této souvislosti vyvstává, je, zda zákon o DPH odkazuje pouze na procesní ustanovení právních předpisů upravujících správu cla nebo také na hmotněprávní čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Hmotněprávní povahu citovaného článku potvrdil Soudní dvůr ve zmíněném rozsudku C-201/04, když v bodu 41 rozsudku uvedl, že vzhledem k tomu, že při uplynutí lhůty stanovené čl. 221 odst. 3 celního kodexu je celní dluh promlčen, a tedy zaniká, je následně třeba mít za to, že uvedené ustanovení je hmotněprávním pravidlem.

Odpověď na položenou otázku dává ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které definuje pojem „správy daně“. Vzhledem k tomu, že tento pojem není definován zákonem o DPH, celním zákonem, šestou směrnicí Rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ani jiným právním předpisem, je nutné jej v dané věci aplikovat na základě ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků „správou daně“ rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Zákon o správě daní a poplatků pod pojem „správy daně“ řadí výslovně „právo daň vyměřit ve stanovené době“. Lhůta pro vyměření či doměření daně je stanovena v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Hmotněprávní povahu této lhůty deklaroval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161

(dostupný na www.nssoud.cz). Odkazuje-li tedy zákon o DPH na to, že se při „správě daně“ při dovozu a vývozu zboží použije právní předpis upravující správu cla, odkazuje na tyto právní předpisy i ohledně lhůty pro vyměření, resp. doměření, daně. Odkazuje se tedy jak na procesní ustanovení právních předpisů upravujících správu cla, tak na hmotněprávní ustanovení upravující lhůtu pro vyměření, resp. doměření, cla. Pod pojmem „právní předpis upravující správu cla“ je proto nutné rozumět také čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Došlo-li tedy v dané věci k zániku práva doměřit clo, došlo současně k zániku práva doměřit daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty sleduje z vůle českého zákonodárce při dovozu a vývozu zboží osud cla.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1věta první před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 9. června 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu