

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Komerční banka, a. s.**, se sídlem Na Příkopě 33, Praha 1, zastoupen JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 15/735, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 260/2007 – 88, ve znění opravného usnesení ze dne 25. 8. 2010, č. j. 6 Ca 260/2007 - 122,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 260/2007 – 88, ve znění opravného usnesení téhož soudu ze dne 25. 8. 2010, č. j. 6 Ca 260/2007 – 122, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 260/2007 - 88, ve znění opravného usnesení ze dne 25. 8. 2010, č. j. 6 Ca 260/2007 – 122, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 10. 7. 2007, č. j. 4570-13/06-170100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Praha D8 ze dne 6. 1. 2006, č. j. 148/06-1765-021-08, o vyměření cla a daní ručiteli za nedoplatek dlužníka ELAN GROUP INTERNATIONAL, spol. s r. o. (dále jen „ELAN“) ve výši 17 157 Kč. Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku zabýval námitkou vztahující se k chybnému datu vydání rozhodnutí o vyměření cla ručiteli. V daném případě bylo datum uvedené v rozhodnutí o vyměření cla chybné v důsledku chyby v psaní a celní úřad tuto nesprávnost odstranil rozhodnutím podle ust. § 56 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě a daní poplatků“), proti kterému je přípustné odvolání. Jestliže o podaném odvolání nebylo rozhodnuto, znamená to, že celní ředitelství pochybilo, jestliže rozhodovalo bez dalšího o

zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru. Nesprávnost postupu celního ředitelství, které zamítavé rozhodnutí vydalo dříve, než nabylo právní moci opravné usnesení, však nelze považovat za tak podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Dále se městský soud zabýval žalobní námitkou, že celní ředitelství nesprávně aplikovalo na zjištěný skutkový stav ust. § 263 odst. 1 (poslední věta) zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon"). Firma ELAN před 1. 10. 2002 žádné kroky směřující k nastolení souladu faktického stavu s novou právní úpravou neučinila a k 1. 10. 2002 jí tak zaniklo povolení k provozování soukromého celního skladu, ve kterém podle stanovených podmínek mohla uskladňovat zboží ve svém vlastnictví po neomezenou dobu. Došlo-li k zániku povolení provozovat celní sklad, ve kterém bylo zboží uskladněno, přestalo být zboží řádně umístěno a režim uskladnění v celním skladu měl být k uvedenému datu ukončen. Z tohoto důvodu byly splněny podmínky, za kterých je celní orgán povinen informovat ručitele o neukončení režimu ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen. Celní úřad však podle městského soudu svým postupem fakticky stanovenou lhůtu respektoval. Oznámení ze dne 26. 9. 2003 o vzniku celního dluhu bylo žalobci doručeno dne 30. 9. 2003, tedy ve lhůtě do jednoho roku ode dne 1. 10. 2002. I když v tomto oznámení nejsou uvedeny některé konkrétní údaje, které byly upřesněny v doplnění oznámení ze dne 7. 10. 2003, nelze souhlasit s názorem žalobce, že oznámení ze dne 26. 9. 2003 není dostatečně určité. Náležitosti oznámení ručiteli nejsou zákonem stanoveny. V daném případě z oznámení ze dne 26. 9. 2003 musel žalobce seznat, že se jedná o případy, kdy vystupoval jako ručitel společnosti ELAN na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996. Byl tedy informován o vzniku celního dluhu v případech, na které se v souvislosti s uvedeným dovozcem vztahovala jím poskytnutá globální záruka. Pokud se jedná o okamžik vzniku celního dluhu a o možnou prekluzi nároku celní dluh vyměřit, dospěl městský soud k závěru, že k prekluzi nedošlo. Celní ředitelství postupovalo v souladu s ust. § 251 odst. 2 celního zákona, jestliže za okamžik vzniku celního dluhu určilo den, kdy bylo provedeným šetřením zjištěno, že se zboží v místě, na které bylo propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu, nenachází. Od tohoto okamžiku počala tedy běžet lhůta, ve které je možno celní dluh vyměřit. Žalobci bylo dne 30. 9. 2003 jako ručiteli doručeno oznámení o vzniku celního dluhu. Toto oznámení představuje úkon směřující vůči ručiteli, v jehož důsledku došlo k běhu nové tříleté lhůty od konce roku 2003. Stejné účinky má i rozhodnutí o vyměření cla a daní ručiteli ze dne 6. 1. 2006, které bylo žalobci doručeno dne 11. 1. 2006. Podle konstantní judikatury sice platební výměr nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale v daném případě rozhodnutí ze dne 6. 1. 2006 nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu (ten byl vyměřen platebním výměrem č. 28/2005, který nabyl právní moci dne 28. 12. 2005), nýbrž se jedná v podstatě o výzvu ručiteli, aby již dříve vyměřený celní dluh zaplatil z toho důvodu, že dlužník jej neuhradil a vymáhání tohoto dluhu na dlužníku bylo neúspěšné. Jedná se tedy o úkon směřující k zaplacení vyměřeného celního dluhu, v jehož důsledku počíná běh nové tříleté lhůty.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel") v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil stěžovatel nesouhlas se závěrem městského soudu, že celní úřad fakticky svým postupem lhůtu jednoho roku ode dne, kdy měl být ukončen režim, respektoval a stěžovatele

informoval oznámením ze dne 26. 9. 2003 o vzniku celního dluhu. Toto oznámení není podle stěžovatele určité, neboť neobsahuje bližší specifikaci celního dluhu. Z ust. § 263 odst. 1 celního zákona vyplývá, že ručitel musí být informován o konkrétním celním dluhu, který vznikl. Nelze proto souhlasit s tvrzením městského soudu, že náležitosti oznámení nejsou zákonem stanoveny. Stěžovatel připomněl, že v roční lhůtě (jeden den před jejím skončením) byl pouze formálním oznámením informován o vzniku celního dluhu na základě záruční listiny č. 86/96, ze dne 29. 3. 1996, ve kterém je výslovně uvedeno: „Vzhledem k náročnosti přesného stanovení výše celního dluhu Vám dodatečně jeho výši sdělíme“. Toto oznámení neobsahovalo nejen výši celního dluhu, ale ani konkretizaci celních operací, ze kterých by měl celní dluh vzniknout. Teprve v doplnění tohoto oznámení doručeném stěžovateli až dne 13. 10. 2003 (tedy po uplynutí prekluzívní lhůty) byly tyto celní operace konkretizovány a celní dluh vyčíslen. Stěžovatel poukázal na to, že na právní úkon, jehož účinky tak zásadním způsobem zasahují do jeho práv a povinností, musí být kladeny jasné požadavky na jeho srozumitelnost a určitost. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2002 - 65, www.nssoud.cz, podle kterého počátek běhu lhůty, od něhož bude odvozována prekluze, je nutno stanovit způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. Stejné principy se podle stěžovatele musí uplatnit i pro pravidla běhu prekluzívní lhůty a jejího konce. Jak bylo vysloveno v nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, „veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala“. K tomu, aby byly splněny podmínky k vyměření celního dluhu ručiteli podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona, tak nestačí formálně informovat ručitele, že na základě záruční listiny vznikl na základě blíže nespecifikovaných celních operací dluh neurčené výše. Analogický problém řeší judikatura Nejvyššího správního soudu v souvislosti s formálním a nekonkrétním zahájením daňové kontroly. Stěžovatel dále shledal nesprávné právní posouzení i v úvaze městského soudu ohledně možné prekluze nároku celní dluh vyměřit. Stěžovatel připomněl, že i podle názoru celního ředitelství došlo ke vzniku celního dluhu nejpozději dne 29. 11. 2002. I pokud by tedy stěžovatel připustil, že k tomuto datu celní dluh vznikl, vyměřit celní dluh mu bylo možné ve lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Pokusil-li se celní úřad vyměřit celní dluh ručiteli až 6. 1. 2006, učinil tak po uplynutí prekluzívní lhůty. Městský soud však dospěl k závěru, že prekluzívní lhůta byla přerušena oznámením doručeným stěžovateli dne 30. 9. 2003. Toto oznámení ale neobsahovalo konkrétní údaje o vzniku celního dluhu a nemohlo tak přerušit běh prekluzívní lhůty pro vyměření tohoto dluhu. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, dostupný na www.nssoud.cz a publikovaný pod č. 953/2006 Sb. NSS, vyslovil, že „Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzívní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečně a z důvodů závažných.“ Nesprávné jsou i úvahy městského soudu, že rozhodnutí, kterým je celní dluh vyměřen ručiteli, přerušuje běh prekluzívní lhůty. Podle stěžovatele nelze v tomto ohledu rozlišovat mezi rozhodnutím, kterým je vyměřeno clo celnímu dlužníkovi a jímž je vyměřeno ručiteli, neboť účel obou těchto rozhodnutí je stejný - vyměřit

konkrétnímu daňovému subjektu celní dluh. Rozhodnutí o vyměření cla ručiteli tak nemůže přerušit běh prekluzívní lhůty. Stěžovatel dále namítal, že městský soud nesprávně posoudil i námitku vztahující se k datu vydání rozhodnutí o vyměření cla. Celní úřad vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 323a celního zákona, které bylo k odvolání stěžovatele zrušeno, a poté vydal další rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel připustil, že se jedná pravděpodobně o pochybení formální, ale způsob, jakým se celní ředitelství (ne)vypořádalo s tímto pochybením, však zakládá závažnou procesní vadu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, dostupný na www.nssoud.cz judikoval, že *„Rozhodnutí žalovaného mohlo ve stěžovateli vyvolávat nanejvýš nejistotu zcela nepatrnou, jejíž snášení lze ještě po stěžovateli spravedlivě požadovat – i ve veřejnoprávním vztahu státu a soukromé osoby, který je v moderním ústavním a právním státě veden zásadou legality jednání státu a požadavkem, aby stát ve vztahu k soukromé osobě bezezbytku plnil své zákonné povinnosti a plně respektoval její práva, je totiž v reálném životě, v němž úkoly státu plní omylní a nedokonalí lidé, nezbytné tolerovat určitá nepatrná pochybení státu, nenarušují- li ovšem podstatu uvedených pravidel a nedochází-li k nim systematicky nebo úmyslně.“* Je tedy zřejmé, že aby mohlo být rozhodnutí správního orgánu považováno, byť i s nepatrným pochybením, za zákonné, musí splňovat následující podmínky. Pochybení musí být skutečně nepatrné, musí vzniknout neúmyslně a nesmí být systematické. Postup, kdy celní ředitelství nebylo schopno ani napodruhé opravit tuto nezákonnost a navíc o odvolání proti druhému z pokusů o nápravu ani nerozhodlo, nelze nazvat jinak než pochybením úmyslným a systematickým. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že celní úřad postupoval na základě ust. § 263 odst. 1 celního zákona, neboť svým dopisem ze dne 26. 9. 2003 ručiteli ve lhůtě jednoho roku oznámil, že zboží zajištěné ručitelovou zárukou z celního skladu uniklo celnímu dohledu. Zákon nestanoví náležitosti oznámení ručiteli vydávaného podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona. Znění tohoto ustanovení ukládalo celnímu úřadu pouze povinnost informovat ručitele, že nebyl ukončen režim, který měl být ukončen, na který se vztahuje záruka. Neobsahovalo tedy povinnost tímto oznámením sdělovat ručiteli výši celního dluhu. Celní úřad stanovil okamžik vzniku celního dluhu v souladu s ust. § 251 odst. 2 celního zákona, neboť vznik celního dluhu určil na den, kdy kontrolou zjistil, že zboží se nenachází v celním skladu, a tudíž uniklo celnímu dohledu. Oznámení ručiteli ze dne 26. 9. 2003 bylo úkonem směřujícím k doměření cla, v jehož důsledku počala běžet nová tříletá lhůta od konce roku 2003. Rozhodnutí ze dne 6. 1. 2006 nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu, ale jedná se o výzvu ručiteli, aby již dříve vyměřený celní dluh zaplatil z důvodu, že jej neuhradil dlužník a vymáhání tohoto dluhu na dlužníku bylo neúspěšné. V důsledku této výzvy běží nová tříletá prekluzívní lhůta. I v případě, že by výzva nebyla považována za úkon směřující k doměření, ale za rozhodnutí, kterým se clo vyměřuje, tak ani v tomto případě nemohla nastat prekluze. V daném případě by platilo procesní ustanovení v čl. 221 odst. 3 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále "celní kodex"), které běh prekluzívní lhůty staví podáním opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Podle stávající judikatury oprava zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků umožňuje odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tj. opravy

různých, méně významných, překlepů a nepřesností. Není nejmenších pochyb o tom, že se v daném případě jedná o chybu v psaní, kterou lze zákonným způsobem odstranit a která také byla rozhodnutím vydaným podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků odstraněna.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Po celním ručiteli lze požadovat zaplacení celního dluhu za celního dlužníka pouze tehdy, nezanikla-li jeho ručitelská povinnost. Ručení může zaniknout z různých důvodů, mj. i pro uplynutí času ve spojení s dalšími podmínkami. V ustanovení § 263 odst. 1 celního zákona je specificky upraven zánik ručení, není-li ručitel informován, že nebyl ukončen režim s podmíněným osvobozením od cla. Zákon tak v tomto ustanovení spojuje zánik ručení s neučiněním sdělení celního orgánu o uplynutí lhůty, v níž měl být celní režim ukončen, a to uplynutím jednoho roku od neuskutečněného ukončení celního režimu.

Podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona zajištění celního dluhu nezanikne, dokud celní dluh není splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Bude-li celní dluh splněn nebo již nemůže vzniknout, zajištění zaniká. Je-li celní dluh, který by mohl vzniknout u zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla, zajištěn poskytnutím záruky a celní orgán neinformoval ručitele ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, o tom, že nebyl ukončen, zaniká ručení uplynutím této lhůty.

Stěžovatel se v kasační stížnosti ztotožnil s názorem městského soudu, že byly splněny podmínky, za kterých je celní orgán povinen informovat ručitele o neukončení režimu ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, neboť došlo k zániku povolení provozovat celní sklad, ve kterém bylo zboží uskladněno, a režim uskladnění v celním skladu měl být ukončen k datu 1. 10. 2002. Namítal však, že oznámení ze dne 26. 9. 2003 doručené ručiteli dne 30. 9. 2003, tedy ve lhůtě jednoho roku, bylo natolik neurčité, že je nelze považovat za informování ručitele ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona, a proto ručení zaniklo uplynutím výše uvedené lhůty.

V oznámení ze dne 26. 9. 2003 je obsaženo sdělení ručiteli, že „v souladu s ustanovením § 263 odst. 1 celního zákona společnost ELAN porušila podmínky povoleného režimu s ekonomickým účinkem (celní režim uskladňování v celním skladu) a tím došlo k odnětí celnímu dohledu. V souvislosti s tím došlo ke vzniku celního dluhu, který je stěžovatelem zajištěn na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996, osvědčením o globální záruce č. 08617656/001, ze dne 11. 4. 1996 vydané Celním úřadem Praha – Holešovice, zaručená částka až do částky 900 000 Kč. Vzhledem k náročnosti přesného stanovení výše vzniklého celního dluhu dodatečně jeho výši sdělíme.“ Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že úkon správního orgánu, má-li mít zákonem sledované účinky, musí mimo jiné splňovat podmínku dostatečné určitosti a obsahové nerozpornosti. Tento požadavek je však v případě, kdy zákon žádné konkrétní specifické náležitosti úkonu nestanoví, nutno vždy poměřovat se

zřetelem na požadavek zachování právní jistoty adresáta úkonu a předvídatelnosti postupu správního úřadu. V tomto ohledu nelze sdělení celního orgánu nelze nic vytknout. Smyslem a účelem sdělení je umožnit celnímu orgánu zachovat existenci ručení ručitele ve vztahu ke konkrétnímu celnímu dluhu. Takový celní dluh je tedy třeba nepochybně vymezit ve sdělení tak, aby nemohl být co do skutkových okolností a právních důvodů zaměněn s jiným dluhem. Je třeba jej individualizovat natolik konkrétně, aby v dalším postupu při jeho případném vyměřování či vymáhání byly minimalizovány možné nejasnosti o důvodu a rozsahu ručení. Tomuto požadavku však sdělení celního orgánu dostálo. Stěžovatel z něj musel seznat, že se jedná o věc, ve které vystupoval jako ručitel společnosti ELAN na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96, ze dne 29. 3. 1996. Tím došlo ke zcela jednoznačné identifikaci právního důvodu celního ručení. Stěžovatel byl informován, že předmětný režim nebyl ukončen, že došlo k odnětí zboží celnímu dohledu, že vznikl celní dluh a že ručí až po nejvyšší částku 900 000 Kč. Stěžovatel tak byl informován o všech podstatných skutkových okolnostech rozhodných pro výši dluhu, zejména pak o tom, jaké maximální výše může dluh na základě konkrétní záruční listiny dosáhnout. Postupem podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona nemusí být ručitel informován o konkrétním celním dluhu, který vznikl, neboť v této fázi postupu směřujícího k případnému vyměření celního dluhu se jedná pouze o oznámení o neukončení režimu ve stanovené lhůtě, tj. o oznámení, že nastala skutečnost, která založila ručení stěžovatele. Nejde však o oznámení o vzniku konkrétní výše celního dluhu, neboť ta může být ve fázi postupu podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona ještě nejistá či neznámá, protože může záviset na konkrétních dílčích skutkových okolnostech, např. na tom, jaká část či jaké konkrétní kusy uskladněného zboží byly odňaty celnímu dohledu či zda a případně co z celního dluhu již uhradil celní dlužník, a nemůže být tedy požadováno po ručiteli. Se stěžovatelem nelze souhlasit v tom, že by se u citovaného ustanovení jednalo o úpravu nejasnou. Naopak, její smysl a účel je z textu zákona bez obtíží zjistitelný a toto ustanovení nevykazuje ve vztahu ke sporné právní otázce výkladové nejasnosti. Uplatnění pravidla *in dubio mitus* proto v daném případě není na místě, neboť nevzniká nutnost volby mezi více srovnatelně přesvědčivými výkladovými alternativami zákonného ustanovení (k uvedenému principu viz zejména bod 56. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu, že k zániku ručení ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona nedošlo, neboť lhůta pro informování ručitele byla dodržena. Tato námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Dále stěžovatel namítal, že mu byl vyměřen celní dluh až po uplynutí prekluzívní lhůty.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že ve vztahu k otázce prekluze práva vyměřit celní dluh je nutno aplikovat právní předpisy účinné ke dni vzniku celního dluhu, neboť se jedná o otázku práva hmotného (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz). Čl. 221 odst. 3 celního kodexu, který běh prekluzívní lhůty staví podáním opravného prostředku, nelze v předmětné věci použít, neboť jej nelze považovat za procesní ustanovení. K této problematice lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, www.nssoud.cz, ve kterém je uvedeno,

že *„(o)hledně 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. 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, č. j. 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.*“ Uvedená zásada je ostatně i v českém vnitrostátním právu vyjádřena v čl. II. bodu 1. věta první zákona č. 187/2004 Sb., kterým se mění celní zákon, který nabyl účinnosti dne 1. 5. 2004 tak, že bylo-li celní prohlášení přijato nebo byla-li žádost o přidělení celně schváleného určení přijata přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, řízení se dokončí podle dosavadních právních předpisů. Citované ustanovení se vztahuje i na věc stěžovatele, neboť celní prohlášení, v jehož věci se stal ručitelem, bylo společností ELAN podáno dne 1. 10. 1997. Na tuto věc se tedy vůbec neužije celní zákon ve znění účinném od 1. 5. 2004. Neexistuje ani žádná vnitrostátně přímo použitelná norma komunitárního práva, která by stanovila něco jiného než citovaná přechodná ustanovení a která by měla aplikační přednost. Celním ředitelstvím zmiňovaný čl. 221 odst. 3 celního kodexu je totiž ve smyslu shora judikatury Evropského soudního dvora nutno považovat za hmotněprávní, a nikoli procesní ustanovení. Tento článek se s ohledem na čl. 2 Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, aplikuje v nových členských státech zásadně na všechny případy spadající do jeho věcného a časového rozsahu. Je-li však jeho časový rozsah jako ustanovení hmotněprávního omezen na dobu po vstupu České republiky do Evropské unie (ve smyslu toho, že se vztahuje jen na ty celní dluhy, které vznikly po vstupu České republiky do Evropské unie) a nevztahuje-li se na případy prekluze řídící se předpisy účinnými v době před vstupem právo komunitární, nýbrž české, pak vůbec nepřipadá v úvahu, že by v dané věci měl čl. 221 odst. 3 celního kodexu jakýkoli význam.

Podle ust. § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Podle odst. 3 citovaného ustanovení byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jeho dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu, že oznámení doručené dne 30. 9. 2003 ručiteli (o neukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla a o porušení podmínek celního režimu uskladňování v celním skladu) přerušilo běh tříleté prekluzívní lhůty pro vyměření celního dluhu, neboť se jedná o úkon směřující k vyměření cla. K problematice úkonů způsobilých přerušení běhu prekluzívní lhůty, tedy těch, jež

směřují k vyměření daně, existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Z ní lze dovodit, že se musí jednat o úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu správních orgánů a logicky navazující na předchozí úkony směřující k vyměření daně. Jen takové úkony přeruší běh prekluzívní lhůty a mají za následek běh nové lhůty. Za „směřující" k vyměření daně je tedy třeba považovat mimo jiné takový úkon, jehož účelem je učinit určitý procesní krok k vyměření daně. Takovým krokem jistě může být i úkon, kterým se fixuje další existence celního ručení a brání se jeho zániku marným uplynutím lhůty podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona. Kdyby takový úkon celní orgán neučinil, nemohl by následně v postupu směřujícímu k vyměření pokračovat, neboť by zanikl ručitelský závazek jako hmotněprávní podklad pro postup celního orgánu. Pouze pokud totiž nedojde k zániku ručení ve smyslu citovaného ustanovení, je možné ručiteli vyměřit celní dluh, a to i v situaci, že režim s podmíněným osvobozením od cla již měl být ukončen. Předmětné oznámení tak směřovalo k vyměření cla a je úkonem přerušujícím běh prekluzívní lhůty. V daném případě běžela nová tříletá lhůta od konce roku 2003 a skončila koncem roku 2006. Den 31. 12. 2006 byl tedy posledním dnem, v němž by bylo možno celní dluh vyměřit, nenastaly-li by okolnosti, které mohly mít vliv na běh lhůty.

Nejvyšší správní soud však nesdílí právní názor městského soudu, že úkonem způsobilým přerušit běh prekluzívní lhůty je i platební výměr ze dne 6. 1. 2006, kterým byl ručitel vyzván, aby zaplatil celní dluh. Platebním výměrem se totiž clo vyměřuje, a nelze jej proto považovat za úkon směřující k vyměření celního dluhu. Názor městského soudu, že předmětný platební výměr nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu, neboť ten byl vyměřen platebním výměrem dlužníkovi a jedná se ve své podstatě o výzvu ručiteli, aby již dříve vyměřený dluh zaplatil, je nesprávný. Lze souhlasit se stěžovatelem, že nelze rozlišovat mezi rozhodnutím, kterým je vyměřeno celnímu dlužníkovi a tím, jímž je vyměřeno ručiteli, neboť účel obou těchto rozhodnutí je stejný - vyměřit konkrétnímu subjektu celní dluh. Ke stejnému právnímu názoru dospěl ostatně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. V odůvodnění citovaného usnesení vyslovil rozšířený senát následující úvahy: *„Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka") je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I ÚS 2345/07, přístupný na http://nalus.usoud.cz (...). Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet*

jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu) (...) Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření" dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření" povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí (...)

Od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušení tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi."

Z výše uvedeného vyplývá, že vydání platebního výměru podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona nepostačí k zachování prekluzívní lhůty, neboť celní dluh je třeba podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v tříleté lhůtě vyměřit pravomocně (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. Pod č. 1542/2008 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, též na www.nssoud.cz).

Ačkoliv tak správce daně rozhodnutí o stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla - platební výměr podle ust. § 206l celního zákona - vydal dne 6. 1. 2006, tedy v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvolání, které stěžovateli pravomocně vyměřilo celní dluh, mu bylo doručeno až dne 24. 7. 2007, tzn. po uplynutí prekluzívní lhůty. Poslední den lhůty pro vyměření celního dluhu totiž tak v daném případě připadl na 31. 12. 2006.

Jestliže městský soud dospěl k závěru, že prekluze práva clo vyměřit v případě stěžovatele nenastala, nesprávně posoudil právní otázku. Kasační stížnost je proto důvodná, a to v námitce prekluze práva na vyměření cla. V ostatních námitkách důvodná není nebo se jimi Nejvyšší správní soud nezabýval vzhledem k tomu, že jejich posouzení nemůže mít na následné řízení před městským soudem ani na řízení před správními orgány žádný vliv.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109

odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský 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 11. listopadu 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu