ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **MERKUR KEY, a. s.,** se sídlem Havlíčkovo náměstí 189/2, Praha 3, proti žalovanému: **Celní ředitelství Plzeň,** se sídlem Antonína Uxy 11, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2010, čj. 6850-2/2010-160100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2012, čj. 57 Af 60/2010 - 110,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2012, čj. 57 Af 60/2010 - 110, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27. 9. 2010, čj. 6850-2/2010-160100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 2000 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.1

1. Celní úřad Plzeň rozhodnutím ze dne 19. 12. 2002 propustil do volného oběhu v tuzemsku zboží společnosti FRAB, s. r. o., a vyměřil celní dluh v celkové výši 19 162 834 Kč. Společnost FRAB dluh uhradila, dodatečnou kontrolou však bylo zjištěno, že celní dluh byl vyměřen v nesprávné výši. Celní úřad proto rozhodnutím ze dne 6. 2. 2003 doměřil celní dluh ve výši 5 876 135 Kč a stanovil penále ve výši 1 175 227 Kč.

2. Protože společnost FRAB ani přes výzvy neuhradila nedoplatek, celní úřad vydal dne 22. 1. 2004 výzvu žalobkyni jako ručitelce k uhrazení nedoplatku celního dluhu.

Rozhodnutím ze dne 16. 2. 2004 celní úřad ověřil neplatnost předmětné výzvy a dne 6. 4. 2004 vydal novou výzvu k uhrazení nedoplatku ve výši 5 337 166 Kč (rozdíl mezi zaručenou částkou a uhrazenou částkou celního dluhu). Žalobkyně podala proti výzvě ze dne 6. 4. 2004 odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 12. 8. 2004.

3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 17. 8. 2006, čj. 58 Ca 74/2004 - 42, zamítl. Kasační stížnost žalobkyně Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 5. 2007, čj. 7 Afs 196/2006 - 80 (tento rozsudek je stejně jako všechna ostatní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupný na www.nssoud.cz, soud proto odkazuje na podrobný popis průběhu celního a soudního řízení v tomto rozhodnutí).

4. Ústavní soud nálezem ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, zrušil rozsudky krajského soudu i Nejvyššího správního soudu a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

5. Vázán právním názorem Ústavního soudu, krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, čj. 57 Ca 43/2008 - 137, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2004 a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

6. Na základě pokynu žalovaného celní úřad ověřil neplatnost výzvy ze dne 6. 4. 2004 rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2009 žalovaný zamítl odvolání proti předmětné výzvě pro nepřípustnost vzhledem k ověření její neplatnosti.

I.2

7. Oznámením doručeným žalobkyni dne 29. 5. 2009 celní úřad zahájil s žalobkyní celní řízení. Platebním výměrem o vyměření daní ručiteli ze dne 24. 5. 2010, čj. 18265/2010-166500-021, pak uložil žalobkyni povinnost uhradit celní dluh ve výši 5 337 166 Kč.

8. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 27. 9. 2010, čj. 6850-2/2010-160100-21.

II.

9. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který jej rozsudkem ze dne 30. 4. 2012, čj. 57 Af 60/2010 - 110, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

10. Krajský soud vyšel z předpokladu, že otázka prekluze práva vyměřit či doměřit celní dluh je otázkou hmotněprávní, proto musí být posouzena podle právních předpisů platných ke dni vzniku celního dluhu, konkrétně podle § 268 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS, a na Akt o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii (Úř. věst. L 236, 23. 9. 2003; dále jen „Akt o přistoupení“), který v Příloze č.

IV, části č. 5 Celní unie, bodě 13 stanoví: „*Postupy tykající se vzniku celního dluhu, jeho zaúčtování a vybrání po propuštění zboží stanovené v článcích 201 až 232 nařízení (EHS) č. 2913/92 a v článcích 859 až 876a nařízení (EHS) č. 2454/93 se v případě nových členských států uplatňují s výhradou těchto zvláštních ustanovení: výběr je uskutečněn za podmínek stanovených právními předpisy Společenství. Pokud však celní dluh vznikl přede dnem přistoupení, uskutečňuje vybrání dotyčný nový členský stát ve vlastní prospěch za podmínek platných v tomto státě.*“

11. Krajský soud proto nepochyboval, že základní tříletá prekluzivní lhůta podle § 268 celního zákona uběhla dne 31. 12. 2005. Počátek i konec této lhůty byl u žalobkyně (ručitelky) shodný jako u celního dlužníka (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96, č. 1754/2009).

12. Dále krajský soud dovodil, že nedošlo k přerušení ani stavění uvedené lhůty. Článek 221 odst. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), nebyl v dané věci použitelný v důsledku své hmotněprávní povahy. Celní dluh vznikl již dne 19. 12. 2002, celní kodex je však pro Českou republiku účinný až od 1. 5. 2004. Je-li otázka zániku práva vyměřit celní dluh otázkou práva hmotného (viz např. rozsudek čj. 1 Afs 15/2009 - 105, usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, či rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 2. 2006, *Molenbergnatie*, C-201/04), musí mít povahu hmotného práva celá právní úprava prekluze, včetně ustanovení o přerušení či stavění lhůt.

13. Ve vztahu k výzvě, kterou celní úřad vydal ručitelce (žalobkyni) podle § 260l celního zákona dne 6. 4. 2004, je třeba použít závěr Nejvyššího správního soudu, podle něhož platební výměr není možné považovat za úkon, který přerušuje běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS). Podle krajského soudu neexistuje rozumný důvod, aby byl přijat odlišný závěr ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro vyměření celního dluhu.

14. Celní úřad sdělil žalobkyni, že s ní zahajuje celní řízení, teprve oznámením ze dne 19. 5. 2009, které bylo žalobkyni doručeno dne 29. 5. 2009. Tento úkon však nemohl být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, která uplynula již dne 31. 12. 2005. Krajský soud proto uzavřel, že celní orgány vyměřily celní dluh až po uplynutí prekluzivní lhůty (platební výměr byl vydán dne 24. 5. 2010 a rozhodnutí žalovaného dne 27. 9. 2010).

15. Za nedůvodnou krajský soud označil námitku, že nelze použít ustanovení celního zákona pro řízení, která se týkají daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Kromě správy cel celní zákon v rozhodném znění svěřil celním orgánům i správu daně z přidané hodnoty a spotřebních daní vybíraných při dovozu [§ 3 odst. 2 písm. a) celního zákona]. Podle § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, platily pro uplatnění daně při dovozu zboží celní předpisy. Obdobně § 17 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, stanovil, že pro řízení ve věcech daně platí daňový řád a celní zákon. Celní zákon ve znění od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 podřadil

daně pro účely tohoto zákona pojmu „*clo*“. Krajský soud proto nepochyboval, že na danou věc dopadal celní zákon ve znění do 30. 4. 2004, konkrétně jeho § 268.

III.

16. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

17. Stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu. V dané věci je rozhodné především posouzení právní povahy čl. 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že použití předmětného ustanovení je vyloučeno, protože čl. 221 odst. 3 celního kodexu jako celek má hmotně právní povahu. Hmotněprávní povahu má pouze první věta tohoto ustanovení, což potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku *Molenbergnatie*. Právní povahou druhé věty se Soudní dvůr nezabýval, protože ještě nebyla součástí daného ustanovení ve znění rozhodném pro posuzovanou věc. Druhá věta byla vložena do čl. 221 odst. 3 celního kodexu až nařízením Rady (ES) č. 2700/2000 s účinností od 19. 12. 2000. Krajským soudem zmiňovaný rozsudek *Molenbergnatie* proto neposkytuje oporu pro závěr, že čl. 221 odst. 3 celního kodexu má jako celek hmotněprávní povahu. Názor stěžovatele potvrzuje také rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 6. 2010, *Agra*, C-75/09, body 30–31, v němž Soudní dvůr odkázal na rozsudek *Molenbergnatie* pouze ve vztahu k první větě čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Stěžovatel proto nesouhlasil s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 11. 2010, čj. 7 Afs 84/2010 - 137, že čl. 221 odst. 3 celního kodexu má hmotněprávní povahu.

18. Stěžovatel byl přesvědčen, že druhá věta čl. 221 odst. 3 celního kodexu má procesní povahu. Poukázal zejména na podobnost s § 41 s. ř. s., zejm. na znění a smysl obou ustanovení v právním řádu. Přiznává-li judikatura § 41 s. ř. s. procesní povahu, měla by být procesní povaha přiznána i čl. 221 odst. 3 větě druhé celního kodexu. Pokud by byla článku 221 odst. 3 větě druhé celního kodexu přiznána hmotněprávní povaha, došlo by k rozporu, protože § 41 s. ř. s. by přiznával žalobě účinky v podobě přerušení běhu příslušné prekluzivní lhůty jako procesní norma, zatímco čl. 221 odst. 3 věta druhá celního kodexu by přiznával žalobě tytéž účinky jako hmotněprávní norma.

19. Podle stěžovatele bylo možné v posuzované věci použít čl. 221 odst. 3 větu druhou celního kodexu, protože řízení o odvolání bylo zahájeno již za účinnosti celního kodexu pro Českou republiku, byť ke vzniku celního dluhu došlo již dne 19. 12. 2002.

20. Dále stěžovatel zdůraznil, že bez ohledu na posouzení otázky možného použití čl. 221 odst. 3 věty druhé celního kodexu, krajský soud opomněl zohlednit stavění lhůty podle § 41 s. ř. s., přičemž vyloučení § 41 s. ř. s. ze svých úvah nijak nezdůvodnil.

21. V době vzniku celního dluhu upravoval lhůtu pro vyměření celního dluhu § 268 celního zákona ve znění od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, neobsahoval však ustanovení o stavění této lhůty. Ke dni 1. 1. 2003 nabyl účinnosti soudní řád správní, který zavedl v § 41 stavění vybraných lhůt po dobu řízení před soudy. Toto ustanovení se vztahuje také na prekluzivní lhůty ve věcech daní a cel. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že toto ustanovení má procesní povahu, proto je možné ho použít pro všechna řízení, která

probíhají za jeho účinnosti (rozsudky ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 25/2007 - 55, ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66, či ze dne 29. 8. 2008, čj. 8 Afs 28/2008 - 54). Stavění běhu prekluzivních lhůt je proto možné i v případech, kdy prekluzivní lhůta začala běžet před nabytím účinnosti soudního řádu správního, ale řízení před soudem v dané věci bylo zahájeno již za účinnosti tohoto zákona. Právní názor krajského soudu, že stavění či přerušení běhu prekluzivní lhůty je otázkou hmotného práva, je v rozporu s výše zmíněnou judikaturou.

22. Ve vztahu k otázce, zda lze o stavění běhu lhůt uvažovat v situaci, kdy u původního rozhodnutí celního úřadu byla následně ověřena jeho neplatnost, stěžovatel odkázal na argumentaci ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 2010 a zdůraznil rozdíl mezi neplatným a nicotným rozhodnutím.

23. Podle stěžovatele krajský soud bez ohledu na závěr o možném použití čl. 221 odst. 3 celního kodexu pochybil, pokud nezohlednil § 41 s. ř. s. Je zřejmé, že předmětná lhůta neběžela přinejmenším po dobu řízení o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 8. 2004 a po dobu řízení o následné kasační stížnosti. Názor krajského soudu, že prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2005 bez jakéhokoliv stavění je v rozporu s právními předpisy. Stěžovatel byl proto přesvědčen, že napadené rozhodnutí ze dne 27. 9. 2010 bylo vydáno před uplynutím příslušné prekluzivní lhůty.
24. Závěrem stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

IV.

25. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně podrobně popsala průběh dosavadního řízení a ztotožnila se se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci není možné použít čl. 221 odst. 3 celního kodexu z důvodu jeho hmotněprávní povahy. Ustanovení § 41 s. ř. s., jehož se stěžovatel dovolává, se použije jen pro řízení před soudy, prekluzivní lhůta proto běžela po dobu řízení před správními orgány. Podle výpočtu žalobkyně prekluzivní lhůta uplynula dne 17. 12. 2008. Celní úřad vydal rozhodnutí o vyměření celního dluhu až dne 24. 5. 2010, tedy po uplynutí lhůty 4 let 6 měsíců a 6 dní.

V.

26. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

27. Kasační stížnost je důvodná.

28. Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem, že v posuzované věci není možné použít čl. 221 odst. 3 větu druhou celního kodexu.

29. Předně je třeba zdůraznit, že akt o přistoupení výslovně stanovil, že vybrání celního dluhu, který vznikl přede dnem přistoupení členského státu k Evropské unii, nový členský stát uskutečňuje ve vlastní prospěch a za podmínek platných v tomto státě (viz Příloha č. IV, část č. 5 Celní unie, bod 13, citováno shora v bodu 10). Nejvyšší správní soud proto považuje za nepochybné, že přímé použití předpisů práva EU na celní dluh vzniklý před

přistoupením je vyloučeno. Článek 221 odst. 3 celního kodexu tedy nemůže mít v posuzované věci význam (srov. rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 7 Afs 84/2010 - 137).

30. Spor o to, zda má druhá věta čl. 221 odst. 3 celního kodexu procesní nebo hmotněprávní povahu, není podstatný. Pokud první věta čl. 221 odst. 3 celního kodexu, která stanoví délku lhůty pro vyměření celního dluhu, není použitelná nejen v důsledku své hmotněprávní povahy, ale i v důsledku podmínek o přistoupení České republiky k EU, nemůže být použitelná ani druhá věta téhož ustanovení, která stanoví podmínky stavění této lhůty. Jinými slovy, pokud právo EU vůbec nedopadá na lhůtu pro vyměření celního dluhu vzniklého před přistoupením členského státu k EU a tato lhůta je upravena pouze vnitrostátními předpisy, může mít stavění lhůty podle práva EU vliv pouze jako srovnávací výkladové vodítko při interpretaci obdobného ustanovení českého právního rámce. Nejvyššímu správnímu soudu proto přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou ohledně právní povahy druhé věty čl. 221 odst. 3 celního kodexu (čl. 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie).

31. Zdejší soud proto uzavřel, že se prekluzivní lhůta nestavěla po dobu řízení o opravném prostředku v rámci celního řízení (tj. od 3. 5. 2004 do 13. 8. 2004) v důsledku čl. 221 odst. 3 celního kodexu. Odpovídající námitka stěžovatele tak nebyla důvodná.

32. Krajský soud však pochybil, opomněl-li zohlednit stavění lhůty během řízení před správními soudy podle § 41 s. ř. s.

33. Lhůtu pro vyměření či doměření celního dluhu není možné počítat pouze podle celního zákona, ale v případě soudního řízení je nutné zohlednit i ustanovení soudního řádu správního. Pokud některé ustanovení právního předpisu v postavení *lex specialis* k § 41 s. ř. s. nestanoví jinak, zahájením soudního řízení se uvedená lhůta staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (blíže viz např. rozsudek ze dne 28. 2. 2008, 1 Afs 9/2008 - 59).

34. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu je § 41 s. ř. s. použitelný i pro řízení, která začala běžet podle jiného předpisu (např. celního zákona) před účinností soudního řádu správního, pokud bylo soudní řízení zahájeno již za účinnosti soudního řádu správního (blíže viz např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66, či ze dne 29. 8. 2008, čj. 8 Afs 28/2008 - 54).

35. Pro přehlednost pak zdejší soud považuje za vhodné podrobně popsat jednotlivé časové úseky průběhu prekluzivní lhůty v posuzované věci:

36. Prekluzivní lhůta běžela od 1. 1. 2003 do 12. 10. 2004 (tedy po dobu 1 roku 9 měsíců a 11 dnů). Tříletá prekluzivní lhůta k doměření celního dluhu, který vznikl dne 19. 12. 2002, začala běžet dne 1. 1. 2003 (viz § 268 odst. 2 celního zákona, podle něhož „[p]*okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl*“). Výzvy žalobkyni k uhrazení celního dluhu ze dne 22. 1. 2004 a ze dne 6. 4. 2004 běh prekluzivní lhůty nepřerušily,

protože výzvy k uhrazení nedoplatku za dlužníka nejsou úkonem směřujícím k vyměření celního dluhu ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, který by byl způsobilý běh lhůty přerušit. Tyto výzvy mají charakter rozhodnutí o vyměření celního dluhu ručiteli. Platební výměr však nemůže být úkonem směřujícím k vyměření celního dluhu, protože celní dluh přímo vyměřuje. Tento závěr odpovídá i smyslu přerušení prekluzivní lhůty a započetí nové lhůty, která má vytvořit časový prostor pro celní orgány k vyměření celního dluhu (srov. usnesení rozšířeného senátu čj. 2 Afs 52/2005 - 94, podle něhož se platebním výměrem daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu).

37. Pro úplnost lze dodat, že obě výzvy byly prohlášeny za neplatné rozhodnutím celního úřadu ze dne 16. 2. 2004 a ze dne 23. 2. 2009 (srov. rozsudek ze dne 31. 1. 2008, čj. 8 Afs 149/2005 - 147, podle něhož „[m]*á-li být v rámci lhůty stanovené v § 47 odst. 2 větě druhé* [daňového řádu] *daň pravomocně vyměřena (doměřena), nelze tyto účinky spojovat s pravomocnými daňovými rozhodnutími, která byla sice v této lhůtě vydána, avšak následně byla zrušena v rámci soudního přezkumu. Jakkoli taková rozhodnutí do doby svého zrušení fakticky i právně existovala, nelze přehlédnout, že se jednalo o rozhodnutí nezákonná, která nemohla vést k zákonnému vyměření (doměření) daně.*“)

38. Běh prekluzivní lhůty se stavěl od 13. 10. 2004 do 30. 8. 2006. Ke stavění předmětné lhůty na základě § 41 s. ř. s. (viz výše body 33 a 34) došlo v důsledku žaloby, která byla krajskému soudu doručena dne 13. 10. 2004. Rozhodným datem pro počátek stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. je datum, kdy byla žaloba doručena soudu, protože tímto dnem je zahájeno soudní řízení (viz § 32 s. ř. s.). Rozhodným okamžikem pro konec stavění lhůty je pak den nabytí právní moci rozsudku soudu. Rozsudek krajského soudu ze dne 17. 8. 2006 nabyl právní moci dne 30. 8. 2006. Po dobu řízení před krajským soudem prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu neběžela, nemohla tedy uplynout dne 31. 12. 2005, jak krajský soud dovodil.

39. Dále běh prekluzivní lhůty pokračoval od 31. 8. 2006 do 13. 9. 2006, tedy po dobu 14 dnů, které uplynuly mezi právní mocí rozsudku krajského soudu a doručením kasační stížnosti soudu.

40. Běh prekluzivní lhůty se znovu stavěl od 14. 9. 2006 do 12. 7. 2007 po dobu řízení o kasační stížnosti žalobkyně, která byla doručena krajskému soudu dne 14. 9. 2006 (ke stavění lhůty v průběhu soudního řízení viz výše body 33 a 34). Stěžovatel poukázal na to, že v současné době probíhá řízení před rozšířeným senátem ve vztahu k otázce, zda se po dobu řízení o kasační stížnosti staví běh prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Rozšířený senát usnesením ze dne 18. 9. 2012 rozhodl, že „lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 daňového řádu neběží před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti“. Otázka řešená rozšířeným senátem však není v posuzované věci rozhodná, protože se vztahovala pouze k situaci, kdy krajský soud zrušil správní rozhodnutí vydané v daňovém řízení. V nyní posuzované věci kasační stížnost ze dne 11. 9. 2006 proti rozsudku ze dne 17. 8. 2006 podala žalobkyně, protože její žaloba byla krajským soudem zamítnuta.

41. Prekluzivní lhůta opět běžela od 13. 7. 2007 do 23. 5. 2008 (tedy po dobu 10 měsíců a 10 dnů), tj. po nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 12. 7. 2007 do vykonatelnosti nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2345/07. Po dobu řízení o ústavní stížnosti lhůta nebyla přerušena ani zastavena [v rozhodné době zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, ani jiný předpis nijak neupravoval stavění či přerušení lhůt po dobu řízení před Ústavním soudem; stavění lhůty po dobu řízení o ústavní stížnosti zavedl až § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011]. Běh prekluzivní lhůty byl opět zastaven až vykonatelností nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2345/07 dne 23. 5. 2008. Vykonatelným se nález, jímž Ústavní soud rozhoduje o ústavní stížnosti, stává doručením písemného vyhotovení účastníkům (§ 58 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů). Tímto okamžikem se povinnosti uložené ve výroku nálezu stávají vynutitelné státní mocí, viz čl. 89 odst. 2 Ústavy. Podle tvrzení v žalobě byl nález doručen žalobkyni dne 16. 5. 2008, ve správním spisu je pak založena kopie nálezu s razítkem, z něhož vyplývá, že nález byl stěžovateli doručen dne 23. 5. 2008. Pro vykonatelnost nálezu je rozhodné datum, kdy byl nález doručen druhému (poslednímu) účastníkovi.

42. Běh prekluzivní lhůty se opět stavěl od 24. 5. 2008 do 13. 10. 2008. Nález sp. zn. I. ÚS 2345/07 zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 i rozsudek krajského soudu ze dne 17. 8. 2006 a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Tím byl opět aktivován § 41 s. ř. s. a lhůta po dobu řízení před krajským soudem neběžela. Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2008 zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 13. 10. 2008

43. Dále pokračoval běh prekluzivní lhůty od 14. 10. 2008 do 7. 2. 2009, kdy tato lhůta uplynula. Poté, kdy rozsudek krajského soudu nabyl právní moci, byl běh prekluzivní lhůty obnoven. Ke dni právní moci rozsudku krajského soudu z tříleté prekluzivní lhůty (která představuje 1096 dnů, i když počítáme s tím, že by jeden ze tří roků byl přestupný) uběhlo celkem 979 dnů. Celním orgánům tedy zbývalo 117 dnů pro pravomocné vyměření celního dluhu žalobkyni. Celní úřad zahájil s žalobkyní celní řízení dne 29. 5. 2009, prekluzivní lhůta však uplynula již dne 7. 2. 2009. Zahájení celního řízení pak nemohlo být úkonem směřujícím k vyměření částky cla ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona ve znění do 30. 4. 2002, protože tento úkon nebyl učiněn v rámci tříleté prekluzivní lhůty, a nemohl tak způsobit její přerušení. Nabyl-li platební výměr ze dne 24. 5. 2010 právní moci dne 29. 9. 2010, byl celní dluh vyměřen více než rok a půl po uplynutí prekluzivní lhůty.

44. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stavění prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s. nebylo ovlivněno skutečností, že rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu, potvrdilo výzvu celního úřadu ze dne 6. 4. 2004, která byla následně shledána neplatnou. Předně je třeba vzít v úvahu rozdíl mezi rozhodnutím nicotným a rozhodnutím neplatným v závislosti na povaze a intenzitě vady daného rozhodnutí.

45. V nyní posuzované věci byla výzva stěžovatele ze dne 6. 4. 2004 prohlášena za neplatnou, protože její výrok neobsahoval odkaz na příslušné právní předpisy. Nejvyšší správní soud již dříve shledal, že tato vada není natolik intenzivní, aby způsobila nicotnost předmětného rozhodnutí (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, č. 793/2006 Sb. NSS). Zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu byl sice

následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, z bodu 46 nálezu však jasně vyplývá, že se Ústavní soud nezabýval meritem věci a nehodnotil argumenty Nejvyššího správního soudu po stránce věcné. Důvodem pro zrušení rozsudku rozšířeného senátu byla skutečnost, že se Nejvyšší správní soud neřídil předchozím kasačním nálezem v dané věci. Nejvyšší správní soud ve své následné judikatuře potvrdil, že závěry rozšířeného senátu týkající se posouzení neplatnosti či nicotnosti rozhodnutí jsou nadále plně použitelné (viz např. rozsudky ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008 - 71, či ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 85/2009 - 104).

46. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou (ve vztahu k námitce stavění prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s.), proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 9. 2010, protože bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené § 268 celního zákona, přičemž k prekluzi soud musí přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud proto postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., podle něhož může sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu, pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude stěžovatel vázán názorem Nejvyššího správního soudu (podle § 78 odst. 5 s. ř. s.).

47. Soud nerozhodoval o žádosti o přiznání odkladného účinku, protože o kasační stížnosti rozhodl bezprostředně poté, kdy stěžovatel odstranil vady kasační stížnosti.

48. Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci žalobkyně, protože výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou. Protože tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu jako celek, včetně výroku o nákladech řízení, zahrnul do náhrady nákladů řízení náklady vzniklé v průběhu řízení před krajským soudem. Pokud jde o jejich výši, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby ve výši 2000 Kč. V průběhu řízení o kasační stížnosti žalobkyni žádné náklady nevznikly, žalobkyně nebyla v řízení zastoupena advokátem. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 2000 Kč a stěžovatel je povinen uhradit žalobkyni tuto částku do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. září 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu