

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobkyně: Nieten Internationale Spedition, k.s.,** se sídlem U Nietenu 65, Chrastavice, zast. JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem Nám. Míru 143, Domažlice, proti **žalovanému: Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2010, č. j. 1854-2/2010-010100-21, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2012, č. j. 29 Af 103/2010 - 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 3. 11. 2009, č. j. 14176-4/2009-016200-021, kterým byla stěžovatelce jako ručiteli vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 82 776 Kč.

Ze soudního spisu i z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo (rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 5/2008 - 72), že původní dlužník, společnost LIMART, a.s, (dále jen „dlužník“), kterému byl povolen režim Aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému (dále jen „AZS“), nesplnil u části zboží povinnost vyvézt ve stanovené lhůtě (2. 12. 2003) zušlechtěné výrobky z tuzemska a tomuto zboží ani nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. V důsledku těchto skutečností došlo dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, ve znění účinném k 3. 12. 2003, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Celní úřad vydal dne 13. 4. 2004 rozhodnutí č. j. 1240-02/04-0172/02 – platební výměr č. 7256430025, kterým dlužníkovi vyměřil celní dluh ve výši 82 776 Kč (0 Kč clo; 82 776 Kč daň z přidané hodnoty), splatný do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

Jelikož vyměřená částka nebyla ve stanovené lhůtě uhrazena a k její úhradě nedošlo ani v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě ze dne 28. 7. 2004, č. j. V/402286/2004, a vzhledem k tomu, že na majetek dlužníka byl usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly dnem 7. 10. 2004, vydal celní úřad dne 22. 10. 2004 rozhodnutí o povinnosti ručitele (stěžovatelky) k plnění za dlužníka, č. j. R/400215/2004, k němuž se stěžovatelka zavázala záruční listinou přijatou celním úřadem dne 17. 1. 2003 a kdy stěžovatelce bylo povoleno stát se ručitelem pro tento konkrétní případ.

Stěžovatelka s uvedeným rozhodnutím nesouhlasila a podala proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1130-02/05-0101-21, jako nedůvodné zamítl. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka bránila žalobou u krajského soudu. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo s konečnou platností zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 6. 2009, č. j. 29 Ca 138/2005 - 88. V dalším řízení pak byla celním úřadem rozhodnutím ze dne 18. 8. 2009 osvědčena neplatnost prvostupňového rozhodnutí a dne 3. 11. 2009 byl vydán vůči stěžovatelce platební výměr, kterým jí byl vyměřen celní dluh ve výši 82 776 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 7. 6. 2010, č. j. 1854-2/2010-010100-21, tj. žalobou napadeným rozhodnutím v projednávané věci.

Krajský soud považoval žalobu proti posledně uvedenému rozhodnutí za nedůvodnou. K namítané prekluzi práva vyměřit daň provedl podrobnou rekapitulaci dosavadního řízení, přičemž dospěl k závěru, že daň byla vyměřena před uplynutím zákonem stanovené lhůty. V důsledku probíhajících soudních řízení, a to jak před krajským tak před soudem kasačním, došlo ve smyslu ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), k opakovanému stavění prekluzivní lhůty, přičemž v okamžiku posledního vyměření daně prvostupňovým rozhodnutím uplynula ze tříleté lhůty pouze doba 20 měsíců a 10 dnů, z čehož je dále zřejmé, že v okamžiku vyměření daně žalobou napadeným rozhodnutím uplynula z tříleté lhůty doba necelých dvou let.

Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou existence překážky věci rozhodnuté, z důvodu existujícího rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004,

č. j. R/400215/2004, kterým byla stěžovatelce vyměřena stejná částka daně ze stejných důvodů. V této souvislosti připomněl, že původní rozhodnutí celních orgánů nebyla zrušena proto, že by stěžovatelka nebyla v postavení ručitele, ale pro nesprávný procesní postup. Za situace, kdy rozhodnutí žalovaného bylo z těchto důvodů zrušeno rozsudkem krajského soudu, a u rozhodnutí celního úřadu byla příslušným celním úřadem osvědčena neplatnost ve smyslu ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nelze hovořit o překážce věci rozhodnuté. Při ověření neplatnosti se na rozhodnutí hledí jako na neexistující od samého počátku s tím, že tento úkon má účinky pouze deklaratorní, a nic tedy nebránilo případnému vydání nového rozhodnutí ve věci vyměření celního dluhu. Krajský soud v této souvislosti připomněl i vývoj dosavadní judikatury, včetně rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

K námitce stěžovatelky, dle které měly ve věci být aplikovány pouze předpisy ve znění účinném do 30. 4. 2004, krajský soud uvedl, že jde o námitku nekonkrétní. V obecné rovině však poukázal na skutečnost, že žalovaný musel při aplikaci příslušných předpisů brát v úvahu jak ustanovení hmotněprávní (§ 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu, dále jen „celní zákon“), tak ustanovení procesněprávní (vyměřování celního dluhu podle předpisů platných v době vydání rozhodnutí). V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské Unie bylo nutno v případě hmotněprávních ustanovení aplikovat předpisy platné v době vzniku celního dluhu a v případě procesněprávních ustanovení aplikovat předpisy platné v době vydání rozhodnutí. Z obdobných důvodů se krajský soud neztotožnil s námitkou napadající nesprávné stanovení splatnosti daně, neboť v případě stanovení splatnosti celního dluhu se aplikují předpisy platné v době vydání rozhodnutí.

K namítané neplatnosti záručních dokladů odkázal krajský soud na své již vyslovené závěry, uvedené v rozsudku ze dne 26. 6. 2009, č. j. 29 Ca 138/2005 - 88, na které odkázal i žalovaný. Uvedené názory korespondují i s názory Nejvyššího správního soudu, uvedenými v rozhodnutí ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 5/2008 - 72. Jakkoliv je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na tento doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu. Nejedná se o individuální správní akt, jimž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech. Kasační soud následně ověřil, že označení stěžovatelky v záruční listině nevzbuzuje žádné pochybnosti. V tomto směru krajský soud zopakoval již dříve vyslovené závěry, dle kterých byli jak původní dlužník, tak ručitel jednoznačně identifikováni.

Krajský soud ze spisu ověřil, že žalobní tvrzení, dle kterého nedošlo k žádnému porušení zákonem stanovené povinnosti, neboť původnímu dlužníku nebylo vydáno ani povolení celního režimu s ekonomickým účinkem, ani mu nebyla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zboží, není pravdivé. Po podrobné rekapitulaci pak dospěl k závěru, že původní dlužník nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do příslušného režimu a ve stanovené lhůtě nevyvezl zušlechtěné výrobky ze země, přičemž zboží nebylo

přiděleno ani jiné celně schválené určení. Z těchto důvodů došlo ke vzniku celního dluhu, který však dlužník nezaplatil, takže byl následně vyměřen stěžovatelce jako ručiteli.

Krajský soud také odmítl námitku napadající neplatnost platebního výměru, kterým byl vyměřen celní dluh dlužníku (rozhodnutí ze dne 13. 4. 2004, č. j. 116-04/03-0172-02). Dle soudu nemůže uvedené rozhodnutí trpět stejnými nebo ještě závažnějšími vadami, jako rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004, kterým bylo původně uloženo stěžovatelce, aby z titulu ručení uhradila celní dluh a u kterého byla následně osvědčena jeho neplatnost. Neplatnost předmětného rozhodnutí totiž byla osvědčena z procesních důvodů, když ručiteli nebylo v řízení přiznáno obdobné postavení, jako má dlužník. Nic takového však neplatí u platebního výměru vůči dlužníku, který byl bezesporu vydán v rámci vyměřovacího řízení. Namítanou chybějící náležitostí tohoto rozhodnutí, spočívající v absenci zákona o dani z přidané hodnoty, se krajský soud zabývat nemohl, neboť tato námitka nebyla žádným způsobem konkretizována.

Krajský soud zamítl i poslední námitku stěžovatelky, dle které byl stěžovatelce vyměřen celní dluh v částce o desítky tisíc vyšší, než celní dluh vyměřený dlužníkovi. Krajský soud z platebního výměru ověřil, že dlužníku byl celní dluh vyměřen za dvě položky, a to jednak za svitky pozinkovaného plechu, 3 595 KGM, celní hodnota 327 709 Kč, celní hodnota 48 542 Kč, celní dluh 10 680 Kč, jednak za svitky pozinkovaného plechu 23 725 KGM, celní hodnota 327 709 Kč, celní dluh 72 096 Kč, přičemž součet celního dluhu položek č. 1 a č. 2 činí 82 776 Kč. Stejná částka pak byla vyměřena stěžovatelce. Skutečnost, že je v platebním výměru vydanému vůči stěžovatelce nesprávně uvedeno množství zboží, v souvislosti se kterým vznikl celní dluh, nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jedná se o písařskou chybu, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, když výše celního dluhu je uvedena vždy správně a odůvodnění rozhodnutí obsahuje odkazy na doklady, ze kterých je nesporné jak množství zboží, tak jeho hodnota. Soud nezjistil, že by tuto chybu stěžovatelka namítala v řízení před celními orgány a ty tedy neměly žádný prostor jak tuto písařskou chybu opravit.

Ze všech uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba stěžovatelky není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatelka namítá, že některé uplatněné žalobní body krajský soud zcela ignoroval, u celé řady žalobních bodů svá tvrzení skutkově a právně nezdůvodnil a tam kde nějaké zdůvodnění uvedl, bylo toto zdůvodnění nedostatečné.

Konkrétně se dle jejího názoru krajský soud nevypořádal s žalobním tvrzením, dle kterého stále běží odvolací řízení. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 26. 6. 2009, č. j. 29 Ca 138/2005 - 88, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1130-02/05-0101-21, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, který však v tomto znovu otevřeném řízení stále nerozhodl. Tímto postupem se krajský soud dopustil vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Obdobně se krajský soud nezabýval návrhem stěžovatelky na přezkum platebního výměru ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240-02/04-0172-02, dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., který byl dle žalovaného podkladem pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí (jedná se o platební výměr vydaný vůči celnímu dlužníku, pozn. Nejvyššího správního soudu). Rozhodnutí je nezákonné z důvodu absence postupu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty při dovozu nelze ukládat jen podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků, tak jak to učinil celní úřad, ale je nutno postupovat i podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatelka nadále trvá na důvodnosti své žalobní námitky, dle které jsou napadená rozhodnutí nezákonná v důsledku nesprávné aplikace práva, neboť neměla být vydána podle čl. 217 celního kodexu Společenství (dále jen „celní kodex“). V této souvislosti odkazuje stěžovatelka zejména na ustanovení § 111 bod 1. zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že ustanovení § 260l celního zákona, ve znění platném před 1. 5. 2004, je ustanovením hmotněprávním.

Další nezákonnost napadených rozhodnutí spočívá v tom, že splatnost celního dluhu je za období před účinností zákona o dani z přidané hodnoty, stanovena podle čl. 222 odst. 1 celního kodexu a ustanovení § 101 odst. 1, věta druhá, zákona o dani z přidané hodnoty. Tento postup je v rozporu s ustanovením § 111 bod 1 a 2 uvedeného zákona. Zákonné ustanovení, zakotvující splatnost daně, je ustanovením jednoznačně hmotněprávním. Nejedná se o ustanovení o řízení, ale o stanovení povinnost uhradit státu daň při dovozu nejpozději do konce zákonem stanovené doby, tedy o určení okamžiku, do něhož má subjekt ze své majetkové sféry něco vydat ve prospěch státu a svůj majetek tím zmenšit.

Celní orgány nemohou tuto dobu stanovit podle svého uvážení, ale musí přesně respektovat dobu stanovenou zákonem, a to v dotčeném případě na základě předpisů, platných před 1. 5. 2004.

Tvrdí-li krajský soud nekonkrétnost těchto žalobních námitek, pak stěžovatelka uvádí, že veškerá nezákonná ustanovení jsou uvedena v napadených rozhodnutích celních orgánů a lze bezpečně zjistit, o která ustanovení se jedná. Názory soudu považuje

stěžovatelka za nesprávné, a to zejména, pokud jde o ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, jako ustanovení procesního.

Stěžovatelka trvá na tom, že původní dlužník nemohl žádnou zákonem stanovenou povinnost porušit, neboť žádné povolení, jehož podmínky by dlužník porušil, vydáno nebylo, a není součástí spisového materiálu. Přitom platí, že co není ve spisu, není na světě. Této námitce se žalovaný vyhl a raději ji ani nevyvrací, neboť si je tohoto nedostatku vědom. Lhůta pro ukončení režimu aktivního zušlechťovacího styku je stanovována rozhodnutím o povolení režimu (viz § 83 vyhl. MF č. 252/2002 Sb., ve znění platném před 20. 2. 2003) a nikoli rozhodnutím vydaným v celním řízení, jak uvádí žalovaný). Pokud krajský soud uvádí, že uvedené povolení je založeno ve spisu, pak muselo být do spisu doloženo dodatečně, neboť při nahlížení zástupce stěžovatelky do spisu v rámci odvolacího řízení, spis předmětné povolení neobsahoval. Stěžovatelka má k dispozici fotografie spisu pořízené digitálním fotoaparátem.

Stěžovatelka v žalobě namítala, že k tomu, aby se celní orgány mohly obrátit s plněním celního dluhu na ni jako na ručitele, musela být nejprve vyměřena daň celnímu dlužníkovi. Bylo-li nutno osvědčit neplatnost rozhodnutí, kterým byla stěžovatelka vyzvána k plnění za dlužníka, pak měla být osvědčena i neplatnost rozhodnutí směřujícího vůči dlužníkovi, které trpělo stejnými ne-li závažnějšími vadami, než rozhodnutí, směřující vůči stěžovatelce. Platební výměr vydaný vůči dlužníkovi je neplatný z důvodu absence základní náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to absence zákona o dani z přidané hodnoty v příslušném znění, neboť pouze podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků nelze uplatňovat daň při dovozu.

Dle stěžovatelky ji byl vyměřen celní dluh v částce o desítky tisíc vyšší, než celní dluh vyměřený dlužníkovi. Je zcela nepochybné, že stěžovatelce byl vyměřen celní dluh pouze ve vztahu k 3 595 kg svitků pozinkovaného plechu, když celní hodnota je stanovena částkou 376 251 Kč, což nemá oporu v žádných dokladech. O písařskou chybu se dle stěžovatelky nejedná.

Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou. K namítané nepřezkoumatelnosti uvádí, že krajský soud vypořádal všechny stěžovatelkou uplatněné žalobní námitky, přičemž cituje z příslušných částí odůvodnění napadeného rozsudku.

Při aplikaci příslušných zákonných ustanovení se nedopustil nezákonnosti, neboť v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské Unie aplikoval hmotněprávní ustanovení platná v době vzniku celního dluhu, v případě procesněprávních ustanovení aplikoval předpisy platné v době vydání rozhodnutí. Ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, platného v rozhodné době je ustanovením hmotněprávním, zatímco ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, je ustanovením procesním.

Veškerá relevantní rozhodnutí jsou součástí spisového materiálu, přičemž porušení povinností původním dlužníkem je nesporné a je popsáno na straně 16 rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný připouští, že v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je uvedeno nesprávné množství zboží, nicméně základ daně a daň jsou uvedeny ve správné výši a proto nemá uvedené pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnosti byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítala, tedy z úřední povinnosti *(ex offo)*. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, nebo se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi žalobními námitkami (což by teoreticky mohl být, vzhledem k formulaci kasačních námitek stěžovatelky, i právě posuzovaný případ).

Kromě obecných námitek směřujících do nedostatečného odůvodnění, které nemá jak kasační soud přezkoumat, stěžovatelka konkrétně namítá nevypořádání dvou žalobních námitek.

První z nich se týká stále běžícího odvolacího řízení, které se znovu otevřelo po zrušujícím rozsudku krajského soudu. Jedná se o rozsudek ze dne 26. 6. 2009, č. j. 29 Ca 138/2005 - 88, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1130-02/05-0101-21, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační soud z napadeného rozsudku ověřil, že se krajský soud uvedenou námitkou zabýval, a to v rámci vypořádání námitky týkající se překážky věci rozhodnuté v souvislosti s osvědčením neplatnosti původně vydaného rozhodnutí, kterým byla stěžovatelka vyzvána k plnění za dlužníka z titulu ručení. Podrobné vypořádání této námitky je uvedeno na str. 22 až 23 napadeného rozsudku, s tím, že krajský soud konstatoval, že prvostupňové rozhodnutí bylo „odklizeno“ totožným celním úřadem v rámci postupu dle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, přičemž žaloba

proti tomuto postupu (resp. rozhodnutí o osvědčení neplatnosti a následné rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání) byla krajským soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 26. 6. 2009, č. j. 29 Ca 138/2005 - 88. Krajský soud také výslovně uvedl, že dle jeho názoru se tímto postupem dostalo řízení do fáze před vydáním prvoinstatnčního rozhodnutí a nelze tak přisvědčit žalobní námitce, že znovu otevřené odvolací řízení údajně nebylo skončeno.

Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud zcela pominul její návrh zabývat se nezákonností rozhodnutí, kterým byl vyměřen celní dluh původnímu dlužníku. Dle stěžovatelky nedošlo ke vzniku celního dluhu, neboť dlužník neporušil žádnou povinnost. Dle jejího přesvědčení nebylo vůči dlužníku vydáno ani rozhodnutí pro použití režimu AZS, ani nebyla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků.

Uvedená námitka nemá oporu v napadeném rozsudku. Krajský soud se porušením povinností původního dlužníka zabýval na straně 27 a 28 napadeného rozsudku. Mimo jiné uvedl, že jak povolení k celnímu režimu AZS, tak rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu AZS je součástí spisového materiálu a žalobní tvrzení tak nejsou důvodná.

S ohledem na skutečnost, že kasační soud neshledal žádné jiné důvody, které by vedly k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval prekluzí práva vyměřit celní dluhu včetně závěrů, ke kterým v této otázce dospěl krajský soud. K prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně (celního dluhu) dochází marným uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž pro soud v řízení soudním.

Celní dluh vůči dlužníkovi vznikl ke dni 3. 12. 2003. Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty je tak relevantní ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném ke dni vzniku celního dluhu, podle kterého je tato lhůta tříletá a běží od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

V projednávané věci tříletá prekluzivní lhůta běžela od 31. 12. 2003, přičemž její konec by bez dalšího připadl na 31. 12. 2006. Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400215/2004, bylo uloženo žalobci jako ručiteli splnit celní dluh za dlužníka, a toto rozhodnutí nabylo právní moci. Přesné datum není soudu známo, neboť doručenku tohoto rozhodnutí nemá kasační soud k dispozici, nicméně, z úřední činnosti je soudu známo, že žaloba proti tomuto rozhodnutí byla podána dne 24. 5. 2005 a tato žaloba byla krajským soudem meritorně projednána. Uvedené rozhodnutí tak nabylo právní moci nejpozději k 24. 3. 2005, tj. před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty.

V důsledku stěžovatelkou zahájeného soudního řízení před krajským soudem se uvedená prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 41 s. ř. s. dne 24. 5. 2005 zastavila (do

konce lhůty zbývalo 19 měsíců a 7 dnů) a neběžela až do dne 20. 7. 2007 (doručení rozsudku krajského soudu), poté běžela do zahájení řízení před Nejvyšším správním soudem (kasační stížnost podána dne 30. 7. 2007, ze zbývající lhůty tak uběhlo dalších 10 dnů) a opětovně stála až do 27. 7. 2009 (nabytí právní moci posledního rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného). Z tříleté prekluzivní lhůty tak zbývalo více jak 18 měsíců. Rozhodnutím ze dne 18. 8. 2009 byla v souladu se závěry krajského soudu příslušným celním úřadem v rámci prekluzivní lhůty osvědčena neplatnost prvostupňového rozhodnutí, přičemž platební výměr v projednávané věci byl celním úřadem vydán dne 3. 11. 2009 a právní moci nabyl dne 10. 6. 2010, tj. stále před uplynutím původní tříleté prekluzivní lhůty. K prekluzi práva vyměřit celní dluh nedošlo.

Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí, kterým jí byla uložena povinnost uhradit celní dluh, bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a to z důvodu jejich nesprávné aplikace. Vytýká-li jí krajský soud, že uvedená námitka není dostatečně konkrétní, pak stěžovatelka namítá, že veškerá ustanovení a předpisy jsou v napadených rozhodnutích celních orgánů citovány a lze bezpečně zjistit, o která ustanovení kterých právních předpisů se jedná. Dle jejího názoru neměl být ve věci aplikován čl. 217 celního kodexu. V této souvislosti pak odkazuje zejména na ustanovení § 111 bod 1. zákona č. 235/2004 Sb. Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění platném před 1. 5. 2004, je ustanovením hmotněprávním. Ze stejných důvodů nemělo být ve věci aplikováno ani ustanovení § 222 odst. 1 celního kodexu týkající se splatnosti daně.

Předně je nutno konstatovat, že stěžovatelka se mýlí, má-li za to, že případná nesprávně aplikovaná ustanovení si soud k obecně vznesené námitce vyhledá sám. Soud je ve správním soudnictví vázán žalobními body či kasačními námitkami, nejedná-li se o skutečnosti, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu, že nesprávná aplikace právního předpisu se přezkoumává jen k námitce žalobce, nejen že není správní soud povinen, ale dokonce není ani oprávněn sám takovou vadu vyhledávat, či cokoliv za žalobce dovozovat. K věcnému přezkumu proto nepostačí, vytýká-li žaloba obecně nezákonnost určitých ustanovení, aniž by poukazovala jednak na konkrétní ustanovení, jakož i na konkrétní důvody, z nichž je takové tvrzení dovozováno. Pokud pak jde o konkrétně namítanou nesprávnou aplikaci ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění platném před 1. 5. 2004, či čl. 217 a čl. 221 odst. 1 celního kodexu, a to z důvodu ustanovení § 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., pak tyto námitky stěžovatelky kasační soud nesdílí.

V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich

vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Výše uvedenému odpovídá znění ustanovení § 111 zákona o dani z přidané hodnoty bod 1. a 2., dle kterého platí, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Právě z těchto důvodu byl stěžovatelce celní dluh vyměřen podle celního zákona platného v době vzniku celního dluhu.

Argumentace stěžovatelky, dle které stanovení lhůty, ve které má daňový subjekt povinnost celní dluh uhradit, je ustanovením homtněprávním, neboť se jedná o poslední možný okamžik, do něhož má daňový subjekt povinnost ze své majetkové sféry něco vydat, není případná. Zánik povinnosti uhradit celní dluh je totiž spojen s marným uplynutím zcela jiných lhůt, než je desetidenní lhůta stanovená v čl. 222 odst. 1 celního kodexu. Jedná se o lhůtu, ve které zaniká právo daň vyměřit (prekluze) či o lhůtu, ve které se promlčuje právo daň vybrat.

Stěžovatelkou namítané ustanovení je ustanovením procesním, neboť marným uplynutím desetidenní lhůty není žádným způsobem zasaženo do hmotněprávní pozice daňového subjektu. Marným uplynutím této lhůty nejen, že celní dluh nezaniká, ale může být naopak zahájeno jeho vymáhání. Ostatně samotný čl. 222 celního kodexu umožňuje tuto lhůtu prodloužit např. z důvodu odkladu platby.

Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že výkladem čl. 217 až 232 celního kodexu se opakovaně zabýval i Soudní dvůr Evropské unie. Např. v rozsudku ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, Belgische Staat v. Molenbergnatie NV (body 31 až 35 odůvodnění) zdůraznil, že podle ustálené judikatury jsou procesní pravidla obecně považována za použitelná na všechny spory probíhající v okamžiku jejich vstupu v účinnost, na rozdíl od hmotněprávních pravidel, která jsou obvykle vykládána jako v zásadě nepoužitelná na situace existující před jejich vstupem v účinnost [viz zejména rozsudky C - 212/80 až C - 217/80 ze dne 12. 11. 1981 Salumi bod 9; rozsudek ze dne 6. července 1993, CT Control (Rotterdam) a JCT Benelux v. Komise, C-121/91 a C-122/91, Recueil, s. I-3873, bod 22; rozsudek ze dne 7. 9. 1999, De Haan, C-61/98, Recueil, s. I-5003, bod 13, a rozsudek ze dne 14. 11. 2002, Ilumitrónica, C-251/00, Recueil, s. I-10433, bod 29]. V důsledku toho se na vyměření celního dluhu vzniklého před 1. 1. 1994 použijí pouze procesní pravidla obsažená v čl. 217 a 232 celního kodexu. Čl. 221 odst. 3 musí být na rozdíl od odst. 1 a 2 téhož čl. považován za hmotněprávní ustanovení a nelze jej tedy použít na vyměření celního dluhu vzniklého před 1. 1. 1994. Uplynutím této lhůty totiž celní dluh zaniká. Kasační soud má za to, že v souladu s výše uvedeným postupovaly celní orgány i v nyní projednávané věci.

Stěžovatelka dále bez dalšího namítá, že hmotněprávním ustanovením je ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona. Kasační soud nemá jak tuto námitku přezkoumat, neboť stěžovatelka žádnou konkrétní argumentaci k tomuto svému názoru kasačnímu soudu nenabídla. Kasační soud proto pouze konstatuje, že uvedené ustanovení umožňuje požadovat po ručiteli splnění dluhu ihned (aniž by muselo být nejprve vymáhání po dlužníku neúspěšné), a to v souvislosti s konkurzním (insolvenčním) řízením na majetek

dlužníka, přičemž obsah tohoto ustanovení je stále stejný. K odlišné formulaci v pozdější novelizaci celního zákona došlo pouze v souvislosti s přijetím insolvenčního zákona, obsah uvedeného ustanovení se však žádným způsobem nezměnil. Kasačnímu soudu není zřejmé, jakým způsobem aplikace tohoto ustanovení zasahuje do hmotněprávní pozice stěžovatelky. V této souvislosti považuje kasační soud za vhodné zdůraznit, že v projednávané věci byla stěžovatelka vyzvána k plnění až poté, co nebyla vyměřená částka dlužníkem uhrazena ani ve stanovené lhůtě ani v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě ze dne 28. 7. 2004, č. j. V/402286/2004, a uvedené ustanovení bylo aplikováno pouze proto, že po nesplnění povinností ze strany dlužníka byl na jeho majetek usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly dnem 7. 10. 2004.

Kasační soud musí stejně jako krajský soud odmítnout zcela zavádějící námitky stěžovatelky, dle kterých původní dlužník žádnou zákonem stanovenou povinnost neporušil. Jak ze spisového materiálu v projednávané věci tak z úřední činnosti soudu (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 5/2008), je zcela nepochybné, že dlužník podal dne 17. 1. 2003 jako deklarant celní prohlášení, ref. č. 040720020789, kterým navrhl k propuštění do celního režimu AZS v podmíněném systému výrobky z válcovaného plechu od zahraničního dodavatele.

Celní úřad podané celní prohlášení přijal a zboží propustil do navrženého režimu dle povolení ze dne 13. 1. 2003, č. j. 116-04/03-0172-02, a současně stanovil lhůtu do 2. 12. 2003, během níž muselo být zboží ve formě zušlechtěných výrobků vyvezeno zpět nebo mu přiděleno jiné celně schválené určení. Zboží bylo do uvedeného režimu propuštěno příslušným JCD ev. č. 50172033.00018-9. Uvedená rozhodnutí jsou součástí spisového materiálu.

Vzhledem k tomu, že část zboží nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě vyvezena a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Na základě této skutečnosti proto celní úřad vydal dne 13. 4. 2004 rozhodnutí č. j. 1240-02/04-0172/02 – platební výměr č. 7256430025, kterým dlužníkovi vyměřil celní dluh ve výši 82 776 Kč (0 Kč clo; 82 776 Kč daň z přidané hodnoty), splatný do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Námitky stěžovatelky považuje kasační soud za účelové, nemající oporu ve spisovém materiálu a plně odkazuje na podrobné odůvodnění krajského soudu.

Pokud jde o námitku, dle které *„rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13. 4. 2004, č.j. 1240-02/04-0172-02, jimž byl celní dluh vyměřen celnímu dlužníku, trpí stejnými, nebo ještě závažnějšími vadami, než rozhodnutí č.j. R/400215/2004, adresované žalobkyni, jehož neplatnost celní úřad osvědčil*“, pak je takto uplatněná námitka na samé hranici projednatelnosti. Kasační soud připomíná, že původní rozhodnutí, kterým byla stěžovatelka z titulu ručení vyzvána k zaplacení celního dluhu a u kterého byla osvědčena neplatnost, nesplňovalo náležitosti rozhodnutí vydávaného ve vyměřovacím řízení. Jinými slovy nedostatky, které vedly k osvědčení neplatnosti tohoto rozhodnutí, nemohou bez dalšího způsobovat neplatnost platebního výměru, který byl nepochybně vůči dlužníkovi

vydán v rámci vyměřovacího řízení. Má-li stěžovatelka za to, že je platební výměr neplatný z důvodu absence základní náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to absence zákona o dani z přidané hodnoty v příslušném znění, neboť pouze podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků nelze uplatňovat daň při dovozu, pak je nutno ve shodě s krajským soudem konstatovat, že stěžovatelka neuvádí žádné konkrétní právní argumenty, o které by toto své konstatování opřela.

V obecné rovině lze proto toliko konstatovat, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). Kasační soud má na rozdíl od stěžovatelky za to, že zákon o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění v ustanovení § 42 stanovil, že pro uplatnění daně při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon dále nestanoví jinak. Stěžovatelka v žádné fázi řízení (ani v rámci odvolacího či žalobního řízení) neuvedla, jaké konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které by se aplikovalo na místo příslušných ustanovení celního zákona, mělo být při vyměření celního dluhu, vzniklého podle § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona (nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu nebo pro propuštění zboží s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla v důsledku jeho konečného použití), uvedeno ve výroku platebního výměru a z jakého důvodu absence právě tohoto ustanovení způsobuje jeho neplatnost. Uvedení důvodů, pro které považuje žalobce správní rozhodnutí za nezákonné, je vyjádřením dispoziční zásady, na níž je správní soudnictví postaveno. Je to žalobce, který brojí proti určitému rozhodnutí, a je to on, kdo svým podáním stanoví rozsah přezkumu soudem.

Kasační soud odmítl i poslední námitku stěžovatelky, dle které jí byl jako ručiteli vyměřen vyšší celní dluh, než byl původně povinen hradit dlužník. Stěžovatelka neuvádí, žádné konkrétní důvody, pro které nemohou závěry krajského soudu obstát, pouze s nimi nesouhlasí. Dle jejího názoru je zcela nepochybné, že jí byl vyměřen celní dluh pouze ve vztahu k 3 595 kg svitků pozinkovaného plechu, a stanovení celní hodnoty ve výši 376 251 Kč tak nemá oporu v žádných dokladech.

Skutečnost, že v provostupňovém rozhodnutí je nesprávně uvedeno množství zboží v kg, tj. na místo 27 320 KGM svitků pozinkovaného plechu je uvedeno 3 959 KGM svitků pozinkovaného plechu, je nesporná. Spornou je toliko otázka, zda má tato chyba za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v jejím důsledku byla stěžovatelce vyměřena vyšší daňová povinnost než daňová povinnost vyměřena vůči původnímu dlužníku.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že původnímu dlužníku byl vyměřen celní dluh ve výši 82 776 Kč s odkazem na JCD 50172033-0018-9 z celkové celní hodnoty zboží ve výši 376 251 Kč (položka č. 1, svitky pozinkovaného plechu, 3595 KGM, celní hodnota 48 542 Kč, celní dluh 10 680 Kč + položka č. 2, svitky pozinkovaného plechu, 23 725 KGM, celní hodnota 327 709 Kč, celní dluh 72 096 Kč).

Stěžovatelce byl prvostupňovým rozhodnutím vyměřen celní dluh ve výši 82 776 Kč, za základ pro výpočet celního dluhu byla vzata částka ve výši 376 251 Kč a v odůvodnění rozhodnutí je odkazováno na JCD 50172033-0018-9. Tento platební výměr nerozlišuje žádné položky zboží, zboží je specifikováno jako svitky pozinkovaného plechu, 3 595 kg.

Kasační soud je nucen konstatovat, že tvrzení stěžovatelky, že ji byl vyměřen vyšší celní dluh než původnímu dlužníku, a to z celní hodnoty zboží, která nemá oporu ve správním spisu, není pravdivé. Stěžovatelce byl vyměřen celní dluh ze stejného základu daně a ve stejné výši jako původnímu dlužníku. Nesprávně uvedené množství zboží v kg nemá za následek ani nesprávně stanovenou celní hodnotu ani nesprávně stanovenou výši celního dluhu. Obsah napadeného rozhodnutí odpovídá až na výše uvedené pochybení skutečnému obsahu rozhodnutí vydanému vůči původnímu dlužníku, přičemž uvedeným pochybením nedošlo ke zkreslení žádných skutečností, které by měly za následek nezákonné vyměření celního dluhu. Z obsahu namítaného rozhodnutí je zřejmé, že skutkový stav, který vzal celní úřad za rozhodující pro vyměření celního dluhu stěžovatelce, má oporu ve spisovém materiálu a odpovídá skutečné výši celního dluhu, tak jak byl vyměřen původnímu dlužníku. Jakkoliv se jedná o pochybení, nemá uvedené pochybení za následek nezákonnost rozhodnutí a žádným způsobem nezkracuje stěžovatelku na jejich zákonných právech. Skutečnost, že 3 595 kg je množstvím zboží, uvedeného v položce 1 rozhodnutí v celním řízení, ev. č. 50172033-00018-9, nikoli celkovým množství nevyvezeného zboží, pak jednoznačně vyplývá z rozhodnutí žalovaného, které tvoří s rozhodnutím celního úřadu jeden celek.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26. září 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu