

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **AERO Vodochody a.s.,** U letiště 374, Odolena Voda, zast. advokátkou JUDr. Marinou Machytkovou, se sídlem AK Dlouhá 16, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel** (pův. Celní ředitelství Praha) se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 6. 2012, č. j. 7 Ca 351/2008 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2008, č. j. 14640-2/08-1701-21; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Mělník (dále jen „celní úřad“) ze dne 18. 3. 2008, č. j. 2594/08-177300-021 a č. j. 13743/07-177300-021. Rozhodnutí celního úřadu bylo vydáno v rámci přezkumného řízení dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), a to na základě rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále „žalovaného“) ze dne 7. 11. 2007, č. j. 13215/07-21, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí – dodatečného platebního výměru č. 18/2005, ze dne 30. 3. 2005 vydaného celním úřadem dne 30. 3. 2005.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, resp. i v jiných vadách řízení před soudem, s tím, že tyto vady měly za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Uvedená vytýkaná nesprávnost posouzení právních otázek, vytýkané vady řízení a samotného rozhodnutí směřují proti rozsudku Městského soudu v Praze a týkají se rovněž, v rozsahu uplatněných důvodů kasační stížnosti, níže uvedených rozhodnutí Celního ředitelství Praha a Celního úřadu Mělník. Námitky stěžovatele se přitom v předmětném rozsahu především týkají otázky absence některých náležitostí rozhodnutí celních orgánů, konkr. absence zákonného ustanovení, na základě kterého byl stěžovateli dodatečně vyměřen celní dluh, otázky nesprávného výkladu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní, resp. otázky nesprávného výkladu institutu neplatnosti správních rozhodnutí a otázky nevypořádání se s určitými dalšími námitkami stěžovatele.

Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti rekapituluje podrobně celý průběh řízení stran předepsání celního dluhu, který vznikl dne 15. 3. 2002, uvádí jednotlivá vydaná rozhodnutí, jejichž nezákonnost, resp. neplatnost namítá; v konečném důsledku s přihlédnutím k těmto skutečnostem má tedy i za to, že rozhodnutí vydané v rámci nařízeného přezkoumání rozhodnutí dle § 55b zákona o správě daní, resp. i rozhodnutí žalovaného, které napadl žalobou, trpí nezákonností, neboť v důsledku celého nezákonného řízení došlo k řetězení nezákonných a neplatných rozhodnutí; taková rozhodnutí nelze poté ani přezkoumávat.

Stěžovatel se především neztotožňuje se závěry Městského soudu v Praze v otázce posouzení prekluzivní lhůty pro vydání příslušných rozhodnutí.

Městský soud v Praze, na rozdíl od celních orgánů, akceptoval, že žádost stěžovatele o dodatečné doměření cla ze dne 29. 3. 2005 není úkonem směřujícím k vyměření částky cla ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, čímž nemohlo dojít k přetržení běhu tříleté lhůty. Městský soud v Praze nicméně, dle stěžovatele nepatřičně odkázal na rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, dle kterého obecná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 cit. zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní; cit. *„lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu. Naopak v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích i o dodatečném daňovém přiznání se plně uplatní konečná desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně upravená v § 47 odst. 2 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“* Městský soud v Praze k tomu bez dalšího uzavřel, že „výše uvedené závěry lze aplikovat i na ust. 268 odst. 3 věta druhá celního zákona a tedy v dané věci“. S tím se stěžovatel neztotožňuje, neboť § 268 celního zákona (v rozhodném znění, tj. do 30. 4. 2004) obsahuje samostatnou úpravu běhu lhůt pro zápis částky cla do evidence a absolutní lhůtu pro vyměření a doměření částky cla, kdežto § 47 zákona o správě daní upravuje lhůty pro vyměření a doměření daně a absolutní lhůtu

pro tento úkon. Kromě toho se odkazované rozhodnutí NSS týká situace uplatnění mimořádných opravných prostředků a dodatečného daňového přiznání, k čemuž v tomto případě nedošlo. Sám Městský soud v Praze přitom odkazuje na rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 20/2006 - 60 týkající se přerušení běhu lhůty podle § 268 odst. 3 celního zákona, věta první. Stěžovatel v této souvislosti pouze doplňuje odkazem na rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 162/2006 ze dne 25. 05. 2007, upřesňující Městským soudem v Praze citované rozhodnutí NSS č. j. 1. Afs 20/2006 - 60, s tím, že podle rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 162/2006 *„celní kontrola je úkonem směřujícím k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření (§ 268 odst. 3 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona). K přerušení běhu lhůty pro vyměření cla však dojde jen za předpokladu, že kontrolovaná osoba bude seznámena s tím, které její dovozy budou kontrolovány"*. Citovaná ustanovení nepochybně vycházejí z aplikace tříleté lhůty podle § 268 odst. 2 a 3, věta první, celního zákona. Stěžovatel poukazuje na samotné znění § 268 celního zákona v rozhodném období, který v odst. 3 výslovně upravuje přetržení 3-leté lhůty pro zápis do evidence cla uvedené v odst. 2, s tím, že přetržení této v odst. 3 uvedené lhůty je způsobeno úkony „k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření", to vše současně s tím, že „vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl" – je evidentní, že tato 3-letá obecná prekluzivní lhůta se v otázce doměření cla použije, a to pro zápis do evidence cla.

Stěžovatel poukazuje na to, že dne 29. 3. 2005 podal žádost o dodatečné doměření cla; na základě této žádosti celní úřad dne 30. 03. 2005 v rozhodnutí výslovně uvedl, že „...Celní úřad Mělník nevyměří dlužníkovi částku cla a uvádí „0" v kolonce „clo". Celní dluh dle stěžovatele nevznikl, neboť celní úřad pravomocně dodatečným výměrem určil, že stěžovateli celní dluh v podobě cla nevzniká, že celní dluh v podobě cla neexistuje. V tom případě ale dle přesvědčení stěžovatele nelze znovu doměřovat ani vyměřovat částku cla, jemuž neodpovídá celní dluh - neboť k jeho vzniku podle pravomocného rozhodnutí v rámci dodatečného výměru nedošlo. Celní úřad v rozhodnutí ze dne 30. 3. 2005 částku cla do evidence nezapsal a nevyměřil, naopak pravomocně určil neexistenci celního dluhu v podobě cla. Vzhledem ke všemu výše uvedenému je nepochybné, že vůbec nebyla naplněna zákonná hypotéza pro nový běh 3-leté lhůty podle § 268 odst. odst. 3 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004, ani pro běh 10-leté lhůty podle tohoto ustanovení zákona, a rozhodnutí celního úřadu ze dne 19. 12. 2007, jímž bylo rozhodnuto o novém dodatečném vyměření celního dluhu (na základě nařízeného přezkumu dle § 55b zákona o správě daní) bylo přijato až po marném uplynutí původní 3-leté prekluzivní lhůty podle § 268 odst. 2 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004. Z uvedeného důvodu i následná rozhodnutí celních orgánů o odvolání, včetně napadaného rozsudku Městského soudu v Praze, tak byly přijaty v rozporu se zákonem. Stěžovatel nadto konstatuje, že k otázce samotného vzniku dluhu, resp. k námitkám stěžovatele, že celní dluh nevznikl, se Městský soud v Praze nijak nevyjádřil, pouze v tomto kontextu uvedl, že celní dluh vznikl přijetím celního prohlášení, avšak současně výslovně konstatoval, že clo nebylo vyměřeno a že celní úřad uvedl u položky clo „0 Kč".

Stěžovatel dále napadá procesní postup celního úřadu stran ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní. Dle cit. ustanovení správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně; podle odst. 4 tohoto ustanovení „pokud správce daně o odvolání podle odstavců 1 a 2 sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu

orgánu k rozhodnutí.“ Celní úřad v rozhodnutí, kterým rozhodoval o odvolání stěžovatele (proti rozhodnutí ze dne 18. 3. 2008, uvádí, že odvolání částečně vyhovuje s tím, že rozhodnutí bude zrušeno a nahrazeno novým rozhodnutím stejného čísla s datem vystavení 18. 3. 2008, se změnami textu v části odůvodnění a poučení. Bez ohledu na to, že tím celní úřad přiznal oprávněnost námitek stěžovatele, výroková část zůstala v „...souladu s rozhodnutím CŘ Praha č. j. 13215/07 – 21 ze dne 7. 11. 2007 beze změn“. Celní úřad pouze doplnil text výroku o příslušné pasáže, které vycházejí ze znění výroku rozhodnutí ze dne 30. 3. 2005, kterým byl dodatečně vyměřen celní dluh, doplněné o uložení povinnosti podle rozhodnutí ze dne 19. 12. 2007 (povinnost úhrady cla) a odkaz na lhůtu podle § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona ve znění do 30. 04. 2004, resp. bod 13 přílohy IV Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii.

Podle názoru stěžovatele byl výklad § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ze strany celního úřadu nesprávný, neboť o částečném vyhovění odvolání nebylo možno v žádném případě hovořit. Stěžovateli byly na základě vydaného rozhodnutí uloženy povinnosti v tom samém rozsahu jako podle rozhodnutí, které bylo odvoláním napadeno, což odporuje účelu ustanovení § 49 odst. 1 cit. zákona. Smyslem, podstatou a cílem odvolání stěžovatele bylo zlepšení právní pozice stěžovatele, nikoliv změna doplnění odkazů na zákonnou lhůtu, ani doplnění formulací v odůvodnění či náprava absentujícího poučení podle napadeného rozhodnutí. Nelze proto přijmout závěr, že celní úřad v rozhodnutí ze dne 18. 3. 2008 odvolání částečně vyhověl, když se v právním postavení stěžovatele, tak jak požadoval, nic nezměnilo. Celní úřad v uvedeném rozhodnutí stěžovateli „vyhověl“ zařazením odkazu na § 268 odst. 2 celního zákona a také zařazením nového znění. Nic z toho ale stěžovatel v odvolání neuplatňoval; nenapadal absenci odkazů na příslušný předpis ve výroku napadaného rozhodnutí. Pokud tedy stěžovatel nijak nebrojil proti absenci odkazu na zákonnou lhůtu ve výroku napadaného rozhodnutí, nelze hovořit o částečném vyhovění odvolání. Tvrzení celního úřadu, že „...správce daně v rámci odvolacího řízení vyhovuje odvolateli v tom, že v rámci částečné autoremedury aplikuje správnou normu do původního rozhodnutí,...“, naprosto neodpovídá skutečnosti, neboť nic takového stěžovatelem uplatněno (nárokováno) nebylo. Stěžovatel naopak napadal rozhodnutí, jímž bylo rozhodnuto o novém vyměření celního dluhu (tj. v přezkumném řízení) „v celém rozsahu výroku“ (nikoliv poučení, ani odůvodnění) Celní úřad při svém rozhodování porušil ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví obecně závaznou zásadu odvolacího řízení v rámci řízení o daních, kdy „odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání“ Stěžovatel tvrdí, že celní úřad měl postupovat podle § 49 odst. 4 cit. zákona, a ne rozhodnout sám, neboť odvolání nebylo vůbec vyhověno. Stěžovatel konstatuje, že tím, že rozhodoval orgán, který k tomu nebyl podle zákona oprávněn, je jeho rozhodnutí (ze dne 18. 3. 2008) rozhodnutím přijatým v rozporu s právními předpisy a současně rozhodnutím nezákonným. Stěžovatel dodává, že ani rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2008 měnící rozhodnutí vydané v rámci autoremedury celním úřadem nemohlo zhojit výše uvedená zásadní pochybení v řízení. Dle stěžovatele rozhodnutí vydané celním úřadem v rámci „autoremedury“ nelze pokládat za platné rozhodnutí, mělo být rozhodnutím žalovaného zrušeno, nikoliv změněno. K uvedeným námitkám, které stěžovatel uplatnil již v žalobě, městský soud uzavřel, že *„lze se tak ztotožnit se žalobou, že celní úřad postupoval v rozporu s § 2 d. ř. a čl. 36 LZPS, neboť nedbal zájmu žalobce a věc ihned nepředložil dle § 49 odst. 4 d. ř. odvolacímu orgánu. Přesto má soud za to, že daná vada nemá pro svou intenzitu za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se*

jedná o vadu, jež byla zhojena existencí „následného" odvolacího řízení, tudíž žalobci nebylo odepřeno jeho právo na přezkum odvolacím orgánem (čl. 36 LZPS)".

Shora uvedené závěry Městského soudu v Praze lze vykládat pouze tak, že orgán veřejné správy sice nesmí postupovat v rozporu s čl. 36 LZPS, ale vlastně, za určitých okolností, tak může učinit; jiný, než tento absurdní závěr z citované formulace nelze učinit. Stěžovatel konstatuje, že ústavní práva subjektu podle čl. 36 LZPS („každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu") buď byla, nebo nebyla porušena, mezi tím není dán žádný prostor. Městský soud v Praze přitom přiznal, že tato práva (ačkoliv „neintenzivně") porušena byla. Konečně, když už Městský soud v Praze výslovně přiznal, že žalovaný se „nikoli řádně vypořádal s odvolací námitkou nesprávného posouzení účinků žádosti žalobce o dodatečné doměření celního dluhu (pozn. k bodu 3.1 výše), přesto soud nepovažuje tuto vadu nepřezkoumatelnosti za natolik intenzivní (pozn. opět požadavek na intenzitu vady), aby byla důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného". Městský soud v Praze přitom argumentuje, že stěžovateli „nevznikla újma spočívající v neznalosti důvodů takového závěru správního orgánu".

Stěžovatel dále upozorňuje, jak již učinil ve svém odvolání a v žalobě, na otázku neplatnosti rozhodnutí celního úřadu ze dne 19. 12. 2007, a z toho plynoucí důsledky pro následné rozhodnutí celního úřadu, jakož i rozhodnutí žalovaného. Celní úřad pokládal za podstatné v rozhodnutí „částečně vyhovět" stěžovateli mimo jiné tím, že do nového rozhodnutí uvedl odkaz na příslušný právní předpis („...za použití lhůty stanovené v § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném do 30. dubna 2004, s přihlédnutím na ustanovení bodu 13 přílohy IV Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii..."). Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na znění § 32 odst. 7 zákona o správě daní, podle něhož „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, má to za následek neplatnost rozhodnutí." Doplnění lhůty podle § 268 odst. 2 celního zákona bylo nepochybně z pohledu celního úřadu důležité, neboť se jedná o lhůtu, jejíž aplikace, na rozdíl od použití lhůty podle čl. 221 odst. 3 Celního kodexu, umožnila celním orgánům uložení dodatečného celního dluhu stěžovateli. Použití této lhůty je tedy základním titulem pro uložení povinnosti stěžovateli. Bez ohledu na skutečnost, že stěžovatel se proti předmětnému rozhodnutí odvolal, výše uvedené zjevně svědčí pro závěr, že z důvodu absence odkazu na právní předpis (lhůta podle § 268 odst. 2 celního zákona) je rozhodnutí celního úřadu, jímž bylo rozhodnuto o novém dodatečném vyměření celního dluhu (ze dne 19. 12. 2007) neplatné; jakožto neplatné jej nelze zrušit (ani měnit), samozřejmě se ani nelze odvolávat. Skutečnost, že stěžovatel odvolání podal, není z právního hlediska relevantní v tom smyslu, že neplatnost rozhodnutí celního orgánu je absolutní kategorií, jíž se odvolací úkony daňového subjektu nedotýkají; vůle a úkony stěžovatele v tomto ohledu nemají na objektivní právní skutečnost vliv.

Stěžovatel po podrobném zkonstatování obsahových náležitostí jednotlivých vydaných rozhodnutí uvádí, že rozhodnutí ze dne 19. 12. 2007, kterým bylo rozhodnuto o novém vyměření celního dluhu, bylo a je rozhodnutím neplatným, neboť v něm chybí základní náležitost rozhodnutí v daňovém řízení, tj. „uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno...". Z tohoto důvodu je neplatné rovněž rozhodnutí celního úřadu ze dne 18. 3. 2008, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2008. Stěžovatel v

této souvislosti odkazuje na řadu nálezů Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, které se k otázce neplatnosti a nicotnosti správního rozhodnutí vyslovily.

Stěžovatel poukazuje na to, že jednotlivá rozhodnutí vydaná v celním řízení (celkem 5) k té samé otázce jsou neustále následně měněna, kdy žádné dvě z nich neobsahují identický výrok, co se týče použitého práva, resp. je neustále rozhodováno vždy podle jiných právních předpisů; takovou situaci pokládá stěžovatel za absurdní a v právním státě za nepřijatelnou. Nelze dle stěžovatele na jedné straně uložit povinnost plynoucí z přezkoumání doměření celního dluhu a na druhé straně zcela odhlížet od toho, že za tento stav nese plnou odpovědnost celní úřad. Tento postup svědčí o libovůli rozhodujícího orgánu veřejné moci a dostává se tak za meze stanovené čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který není pouze příkazem pro výkon státní moci v hranicích vymezených kompetencí, nýbrž dopadá i na způsob jejich výkonu. Stěžovatel se naprosto neztotožňuje s tvrzením Městského soudu v Praze o tom, že rozpor s čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 2 odst. 2 LZPS stěžovatel v žalobě nespecifikoval, opak je pravdou (str. 13 – 15 žaloby), pročež soud vyřadil v daném rozsahu žalobu z přezkumu. Také v této otázce se Městský soud v Praze s námitkami stěžovatele nevypořádal.

S přihlédnutím k uvedenému navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s námitkami stěžovatele, jakkoli připustil určitá procesní pochybení, je přesvědčen, že rozhodnutí bylo vydáno v zákonné lhůtě a celní dluh byl stěžovateli doměřen v souladu s platnými právními předpisy; navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud především považuje za nutné předeslat, že předmětem řízení před kasačním soudem je přezkoumání rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno, resp. fakticky zamítnuto odvolání proti rozhodnutí celního úřadu vydanému v přezkumném řízení dle § 55b zákona o správě daní. Stěžovatel a priori namítá neplatnost, resp. nicotnost již předchozího vydaného rozhodnutí, kterým žalovaný nařídil přezkoumání rozhodnutí ze dne 30. 3. 2005, v důsledku toho je nutno dle jeho názoru za nezákonné považovat i rozhodnutí vydané ve věci samé v přezkumném řízení, potažmo rozhodutí žalovaného, které je nyní předmětem soudního přezkumu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že podrobný obsah vydaných správních rozhodnutí, jakož i průběh předchozího celního řízení a soudního řízení nepovažuje za nutné podrobněji rekapitulovat, neboť stav skutkový není sporný, předmětná rozhodnutí, jakož i průběh procesu jsou účastníkům řízení známy. Sporným činí stěžovatel otázku právního posouzení, a to 1) stran platnosti či neplatnosti rozhodnutí dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí o dodatečném vyměření celního dluhu, v důsledku toho mají být neplatná a nezákonná i následná rozhodnutí celních orgánů, 2) stran uplynutí lhůty, tedy prekluze práva vyměřit celní dluh vzniklý v souvislosti s předmětným dovozem dne 15. 3. 2002.

Nejvyšší správní soud pro posouzení výše nastolených právních otázek předesílá pro posouzení věci zásadní skutečnosti, které jsou obsahem spisového materiálu.

Jakkoli je předmětem řízení před kasačním soudem přezkoumání rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodováno v přezkumném řízení (nikoli tedy rozhodnutí, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí celního úřadu), Nejvyšší správní soud se a priori musel zabývat otázkou možné prekluze práva vyměřit celní dluh, a to co se týče relevantnosti úkonů, které byly učiněny, a které mohly být způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu, jejíž běh je třeba odvozovat ode dne vzniku celního dluhu, tj. 15. 3. 2002; musel proto posoudit důsledky žádosti stěžovatele o dodatečné doměření cla ze dne 29. 3. 2005, následné kontroly provedené celními orgány v roce 2005, jakož i možnými právními důsledky dalších úkonů ze strany celních orgánů.

Nelze předně přisvědčit stěžovateli, pokud v kasační stížnosti tvrdí, že celní dluh nevznikl, neboť celní úřad pravomocně dodatečným výměrem určil, že stěžovateli celní dluh v podobě cla nevzniká, že celní dluh v podobě cla neexistuje. Celní dluh vznikl v souladu s celním zákonem (§ 238 celního zákona) dne 15. 3. 2002, ostatně tuto skutečnost uvádí, a existenci celního dluhu nezpochybňuje, sám stěžovatel ve své žádosti ze dne 29. 3. 2005, ve které žádá o dodatečné vyměření DPH a cla z důvodu nesprávně stanovené celní hodnoty při dovozu. Lze tak uzavřít, že celní dluh zde vznikl, jiná je skutečnost, že nebyl celním úřadem dodatečným platebním výměrem vyměřen a předepsán, a to z důvodů, které se následně ukázaly býti nesprávnými. Nelze tedy souhlasit s tvrzením, že by celní úřad konstatoval ve svém rozhodnutí ze dne 30. 3. 2005, že by celní dluh neexistoval. Otázka tedy nestojí, zda mělo být clo z předmětného dovozu určeno, zda tedy vznikl celní dluh, ale zda mohlo být ještě právoplatně vyměřeno, resp. zda tak celní úřad neučinil až po prekluzi práva.

Nejvyšší správní soud při posouzení otázky prekluze práva vycházel z relevantní právní úpravy, která zde byla v době vzniku celního dluhu, tj. k datu 15. 3. 2002., tj. zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002. Lze proto konstatovat, že celní orgány a potažmo i městský soud nesprávně vycházely z právní úpravy účinné do 30. 4. 2004. Nicméně, jak bude níže uvedeno, toto pochybení nemělo zásadní vliv na posouzení běhu lhůty, odrazilo se pouze v některých částech nepřípadného odůvodnění rozsudku městského soudu.

Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je 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 Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že jednalo-li se o celní dluh vzniklý dne 15. 3. 2002, je nezbytné na hmotněprávní stránku věci, zejména s ohledem na vznik a trvání celního dluhu a běh prekluzivní lhůty k jeho vyměření, aplikovat celní zákon ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu, tj. ve znění účinném do 30. 6. 2002 (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, též rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105; vše přist. na www.nssoud.cz).

Podle § 320 písm. b) celního zákona, ve znění zákona č. 113/1997 Sb., v době od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 platily pro řízení před celními orgány při vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a

poplatků (poznámka pod čarou odkazovala na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), celní zákon však současně taxativně stanovil ta ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., která neměla být podpůrně používána. Předkladatel novou úpravu § 320 celního zákona v návrhu zákona později publikovaného pod č. 113/1997 Sb. vysvětlil tak, že zákon o správě daní a poplatků bude nově na vybrané aspekty celního řízení aplikován subsidiárně, přičemž výjimky z této aplikace se taxativně stanoví na ta ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. (jako byl mimo jiné i § 47 – lhůty pro vyměření), která se na celní řízení „nehodí“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 113/1997 Sb. ze dne 10. 10. 1996, tisk č. 36, digitální repozitář PS PČR přístupný na www.psp.cz).

Jako nepřípustný odmítl již zdejší soud v rozsudku č. j. 1 Afs 15/2009 – 105 výklad celního zákona ve znění před 1. 7. 2002 v tom smyslu, že by právo vyměřit dluh na clu nebylo podmíněno žádnou lhůtou V cit. rozsudku zdejší soud mimo jiné uvedl, že pokud možnost vyměřit celní dluh neomezeně dlouho není ústavně konformní, je nutno zvážit, zda existují ve smyslu textu § 320 písm. b) celního zákona vedle zákona o správě daní další „obecné předpisy o správě daní a poplatků“, které by státní moci při vyměření celního dluhu stanovily časový limit. Zákon o soustavě daní, který byl jistě rovněž „obecným předpisem o správě daní a poplatků“, v § 4 odst. 2 stanovil, že daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Protože celní zákon v relevantním znění nevyloučil použít § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, který byl v období do 1. 1. 2004 součástí platného práva a reguloval otázku zániku práva vyměřit daň, dovodil zdejší soud ve výše cit. judikátu, že je nutno použít přiměřeně právě toto ustanovení. Touto interpretací se vyloučí ústavně zcela nepřijatelná možnost vyměřit celní dluh kdykoliv. Jak uvedl soud v uvedeném rozsudku, „….*(t)akovýto závěr je sice s velkou pravděpodobností v rozporu se záměrem historického zákonodárce, jde však o jedinou interpretační alternativu, kterou je možno se vyhnout rozporu s ústavním pořádkem a současně interpretovat celní zákon konzistentně se základními principy právního řádu jako významového celku.*“ V této souvislosti lze dále odkázat např. na rozsudky zdejšího soudu č. j. 7 Afs 78/2007 – 60, ze dne 10. 4. 2008, rozsudek č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, ze dne 31. 5. 2012, příst. na www.nssoud.cz.

Lze tedy konstatovat, že v době vzniku celního dluhu, tj. do 30. 6. 2002 neměl celní zákon vlastní úpravu zániku práva vyměřit dluh na clu. Ustanovení § 268 celního zákona, které tuto otázku v celním zákoně samostatně upravilo, bylo do celního zákona doplněno teprve s účinností ke dni 1. 7. 2002 (zákon č. 1/2002 Sb.). Odkazuje-li žalovaný a potažmo i městský soud na uvedené ustanovení v souvislosti s lhůtou po vyměření celního dluhu a v intencích uvedeného ustanovení činí závěry ohledně prekluze práva celní dluh vyměřit, činí tak nepřípadně. Až s účinností od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 byla v celním zákoně upravena prekluzívní lhůta, jejímž uplynutím zaniklo právo celních orgánů vyměřit celní dluh. Podle ustanovení § 268 citovaného zákona platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. V odst. 4 tohoto ustanovení byla obsažena výjimka, podle níž ustanovení lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. Ustanovení § 268 celního zákona bylo zrušeno s účinností od 1. 5. 2004, tj. ke dni vstupu České republiky do Evropské unie. Podle důvodové zprávy k bodu č. 178 zákona č. 187/2004 Sb., o změně celního zákona,

pak vyplývá, že toto ustanovení celního zákona bylo zrušeno, neboť tato problematika je upravena nařízením Rady s přímou vnitrostátní účinností. Tímto nařízením pak je nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení“).

Podle čl. 221 odst. 3 nařízení (od 1. 5. 2004) platí, že sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu řízení o opravném prostředku. Podle čl. 221 odst. 4 nařízení, vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněné v odstavci 3.

Podle § 251 odst. 1 celního zákona, účinného do 30. 4. 2004, platilo, že není-li tímto zákonem stanoveno jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl. Z důvodové zprávy k bodu č. 143 zákona č. 187/2004 Sb., o změně celního zákona, pak vyplývá, že ustanovení § 251 celního zákona bylo spolu i s jinými ustanovení téhož zákona zrušeno s ohledem na to, že problematika vzniku celního dluhu je upravena komunitárním právem, konkrétně Nařízením Rady s přímou vnitrostátní účinností. Tímto nařízením pak je již uvedené „nařízení“. Podle čl. 214 odst. 1 nařízení, nestanoví-li tento kodex jinak a aniž je dotčen odstavec 2, vyměřuje se dovozní clo nebo vývozní clo na základě podkladů pro vyměřování cel pro dané zboží v okamžiku, kdy vznikl celní dluh na ně se vztahující. Podle odst. 2 téhož článku platí, že není-li možno určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, je dobou, která se bere v úvahu při stanovení podkladů pro vyměřování cel platných pro dané zboží, okamžik, kdy celní orgány zjistí, že se zboží nachází v situaci, kdy vzniká celní dluh. Pokud však informace dostupné celním orgánům umožní zjistit, že celní dluh vznikl před tímto zjištěním, určí se částka dovozního nebo vývozního cla u daného zboží v časově nejvzdálenějším okamžiku, ve kterém bylo na základě dostupných informací možné zjistit existenci celního dluhu vyplývajícího z této situace.

Jak již bylo uvedeno výše, relevantní právní úpravu stran otázky prekluze práva bylo nutno hledat v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, nikoli v celním zákoně ve znění do 30. 4. 2004.

Podle ust. § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní *„Daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“* Podle odst. 3 cit. ustanovení *„Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“*

Celní dluh vznikl dne 15. 3. 2002, lhůta dle ust. § 4 odst. 2 končila dne 31. 12. 2005.

Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 3. 3. 2005 byla doručením „Sdělení o provedení následné kontroly“, č. j. 10231-3/05-1701-24, zahájena na základě Rozkazu č. 17/2005 následná kontrola dle ust. § 127 odst. 5 celního zákona po propuštění zboží za

účelem ověření správnosti a úplnosti údajů v celních prohlášeních souvisejících s dovozem zboží v roce 2002. Kontrola byla provedena Celním ředitelstvím Praha, jejím předmětem byly dovozy uskutečněné u Celního úřadu Mělník a Celního úřadu Ruzyně.

V intencích konstantní judikatury zdejšího soudu, lze provedení kontroly považovat za úkon, kterým dochází k přerušení lhůty pro vyměření. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje např. na rozsudek č. j. 2 Afs 162/2006 - 70, ze dne 25. 5. 2007, v němž se uvádí: *„Celní kontrola je úkonem směřujícím k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření (§ 268 odst. 3 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona). K přerušení běhu lhůty pro vyměření cla však dojde jen za předpokladu, že kontrolovaná osoba bude seznámena s tím, které její dovozy budou kontrolovány“.*

Nejvyšší správní soud v souvislosti s uvedeným úkonem zkoumal, zda daný úkon lze považovat za účinný, resp. zda se nejednalo o úkon pouze formální; je proto nezbytné zkoumat jeho obsah a také jeho vztah k předmětnému celnímu dluhu. Jakkoli zákon o soustavě daní úkon způsobilý přerušit běh lhůty blíže v § 4 odst. 3 nespecifikuje, není zde žádný rozumný důvod posuzovat povahu takového úkonu odlišně od konstantní daňové judikatury ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro vyměření daně, neboť ustanovení § 4 odst. 3, resp. odst. 4 zákona č. 212/1992 Sb. i ust. § 47 odst. 1, resp. odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., který aplikovaly per ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 celní orgány a potažmo i městský soud, jakož i ust. § 268 odst. 2, resp. odst. 3 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004, které bylo v přezkoumávané věci užito, jsou obsahově obdobná a jejich interpretací lze dospět vždy ke stejnému významu úkonu relevantního pro běh prekluzivní lhůty.

Není pochyb o tom že úkon musí být konkrétní, určitý, jednoznačný a faktický, zároveň se musí vztahovat k určité povinnosti jednoznačně určené, v daném případě k celnímu dluhu, který vznikl v souvislosti s konkrétním dovozem ze dne 15. 3. 2002 u Celního úřadu Mělník. Současně v tříleté prekluzivní lhůtě musí být takový úkon správcem daně nejen učiněn, ale daňový subjekt o něm musí být také zpraven; nelze za takový úkon přitom považovat úkon učiněný samotným daňovým subjektem (k obsahu a povaze úkonu srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 121, rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, rozsudek ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106, rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, rozsudek ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, rozsudek ze dne 21. 6. 2007, č. j. 1 Afs 115/2006 - 50, rozsudek ze dne 14. 1. 2011, č. j. 5 Afs 86/2009 - 71, dále též usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 a usnesení téhož senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, viz. část. II, bod 8, a další; vše příst. na www.nssoud.cz).

V souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ani platební výměr celního úřadu ze dne 30. 3. 2005 ani žádost stěžovatele ze dne 29. 3. 2005 o dodatečné vyměření celního dluhu; v tomto směru lze přisvědčit názoru stěžovatele.

Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že za úkon, kterým došlo k přerušení prekluzivní lhůty lze považovat jak celní kontrolu, která byla u stěžovatele zahájena a provedena Celním ředitelstvím v Praze v průběhu roku 2005, tak i zahájení daňového

řízení Celním úřadem Mělník na základě výsledků následné kontroly, a to na základě předvolání ze dne 26. 10. 2005.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel byl o provedených úkonech řádně vyrozuměn, předmět kontroly byl vymezen jednoznačně a týkal se dovozů uskutečněných v roce 2002, z protokolu o provedené kontrole je zřejmé, že byl kontrole podroben rovněž předmětný dovoz - JCD č. 11773102-00920-6 ze dne 15. 3. 2002, ref. číslo 50302; pod č. 11 kontrolní zprávy (str. 9) je vyčíslena doměřovaná částka DPH oproti pův. přiznané částce ve výši 9 460 989 Kč a dále je vyčíslen rozdíl na cle ve výši 976 940 Kč; tyto částky se přitom neshodují s částkami uvedenými v platebním výměru ze dne 30. 3. 2005, který celní úřad vydal na základě žádosti stěžovatele ze dne 29. 3. 2005. Obdobně konkrétně bylo specifikováno (včetně výše uvedeného dovozu) i daňové řízení, které na základě výsledků kontroly zahájil celní úřad.

Je tedy zjevné, že oba úkony, které byly provedeny, jednoznačně směřovaly k ověření daňové povinnosti a doměření daně a cla, přitom skutečnost, že se tak v konečném důsledku stalo až rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení, je zcela nerozhodná. Pro posouzení běhu lhůty je tak zcela bez významu skutečnost, že stěžovatel podal dne 29. 3. 2005, tedy až v průběhu kontroly (prováděné celním ředitelstvím) žádost o dodatečné vyměření daně a cla ani to, že celní úřad rozhodl o žádosti stěžovatele již v průběhu následné kontroly (a dle stěžovatele tedy výsledek kontroly nemohl směřovat k vyměření celního dluhu, neboť již bylo rozhodnuto platebním výměrem ze dne 30. 3. 2005), aniž by vyčkal jejího ukončení. Nelze dovozovat neúčinnost úkonu - následné celní kontroly - ze skutečnosti, která nastala až následně, tedy poté, kdy byla celní kontrola, jakožto právně relevantní úkon, u stěžovatele řádně zahájena a již prováděna. Nadto, jak již bylo uvedeno, na základě provedené kontroly dospěl celní orgán k jiné částce DPH i cla, než těch, které byly vyčísleny v platebním výměru ze dne 30. 3. 2005, kterým bylo fakticky rozhodnuto o žádosti stěžovatele. Na věci nic nemění ani skutečnost, že jakkoli celní úřad na základě výsledků celní kontroly zahájil se stěžovatelem, mimo jiné i ve věci předmětného dovozu daňové řízení, přitom jeho výsledkem nebylo bezprostřední vydání platebního výměru, ale podnět k nařízení přezkumného řízení dle § 55b zákona o správě daní; v rámci tohoto řízení byla poté stěžovateli dodatečně doměřena DPH a clo dle výsledků v kontrolní zprávě. Byť byl podnět k uplatnění postupu dle § 55b zákona o správě daní podán s určitým časovým odstupem v roce 2007, bylo tak učiněno v rámci zákonné lhůty.

V předvolání k daňovému řízení vydaném Celním úřadem Mělník ze dne 26. 10. 2005, č. j. 8851/05-1773-021, se stěžovateli sděluje, že se dne 4. 11. 2005 zahajuje daňové řízení, a to ve věci dovyměření celního dluhu a vrácení přeplatku ze zboží propuštěného do volného oběhu v konkr. uvedených rozhodnutích. V odůvodnění předvolání se pod bodem 6, který se týká předmětného dovozu stěžovatele, tj. rozhodnutí č. j. 11773102-00920-6 ze dne 15. 3. 2002, uvádí, že deklarovaná celní hodnota vycházela chybně z převodní částky 1 521 089 GPB, celní hodnota měla být správně převodní hodnota částky 3 096 670 USD, kterou za zboží kontrolovaná osoba společnosti BNA, dle dodatku S ke kontraktu o dodání avioniky pro letoun L-159 skutečně zaplatila. Dále je zde uvedeno, že kontrolovaná osoba v průběhu kontroly požádala příslušný celní úřad o doměření dlužné částky; tímto jednáním vznikl nedoplatek ve výši 10 437 929 Kč.

Z uvedeného je zřejmé, že i tento úkon se nepochybně vztahoval k předmětnému dovozu, z něhož byl celní dluh doměřen, jakož i to, že byl stěžovatel s tímto úkonem srozuměn.

Celní zákon, a to ani ve znění do 30. 6. 2002, nevylučoval v ust. § 320 písm. b) z použití ust. § 55b zákona o správě daní, rozhodnutí o nařízení přezkoumání ze dne 7. 11. 2007 bylo vydáno celním orgánem v souladu se zákonem. Podle ust. § 55b odst. 2 cit. zákona „přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav." Rozhodnutí, jehož přezkoumání bylo nařízeno, bylo vydáno dne 30. 3. 2005, právní moci nabylo 3. 5. 2005, rozhodnutí, kterým bylo nařízeno přezkoumání bylo vydáno dne 7. 11. 2007, právní moci nabylo dne 13. 11. 2007. Lhůta, v němž mohlo být přezkoumávané rozhodnutí dle § 55b cit. zákona vydáno, končila dne 31. 12. 2008. Nejvyšší správní soud přitom opakovaně dospěl k závěru, že v prekluzivní lhůtě nestačí rozhodnutí o vyměření daně pouze vydat, ale musí být v této lhůtě rovněž v právní moci (viz rozsudek č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, ze dne 31. 5. 2006, potvrzený usnesením rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, ze dne 23. 10. 2007). Rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání, tzn. bylo rozhodnuto pravomocně bylo vydáno dne 3. 11. 2008, právní moci nabyl dne 11. 11. 2008. Lze tedy konstatovat, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno před uplynutím prekluzivní lhůty.

Vzhledem k tomu, že právně relevantní úkony celních orgánů byly učiněny před uplynutím lhůty tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, byly v daném případě splněny podmínky pro přerušení běhu lhůty podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní, přitom ke stejnému závěru by bylo lze dospět i při použití § 268 odst. 2 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004, jak postupoval žalovaný a městský soud. V obou případech nová lhůta začala běžet znovu od konce roku 2005 a končila 31. 12. 2008. S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba konstatovat, že odkaz městského soudu stran běhu prekluzivní lhůty na citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, byl nepřípadný (neboť v projednávané věci celního dluhu ze dne 15. 3. 2002 nebylo lze postupovat dle ust. § 47 zákona o správě daní, k jehož interpretaci bylo předmětné usnesení vydáno), nicméně za výše popsaného stavu byl i nadbytečný, neboť v průběhu tříleté prekluzivní lhůty byly učiněny relevantní úkony, které již samy o sobě byly způsobilé prekluzivní lhůtu přerušit; v jejich důsledku lhůta pro doměření celního dluhu skončila dne 31. 12. 2008.

V intencích závěrů usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, ze dne 14. 9. 2009 dospěl Nejvyšší správní soud v projednávané věci k názoru, že jakkoli správní orgány, a poté i městský soud, vycházely při posouzení otázky prekluze z jiných právních skutečností, a částečně i z jiných úvah, dospěly ke správnému závěru o tom, že rozhodnutí o dodatečném vyměření celního dluhu bylo v souladu se zákonem, tedy, že k prekluzi práva nedošlo. V citovaném usnesení Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Soudní řízení tvoří jediný celek. Z toho plyne, že v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý. Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k rozhodujícím skutečnostem vždy uváží, zda důvody, na nichž stojí zrušující rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro daný výrok a zda převažují nad důvody, které*

neobstály. Míra této opory výroku pak je rozhodující pro úvahu Nejvyššího správního soudu, zda lze kasační stížnost zamítnout a část důvodů pro zrušení správního rozhodnutí nahradit důvody vlastními, či zda je třeba zrušující rozsudek krajského soudu zrušit a zavázat jej, aby nové rozhodnutí opřel o důvody jiné. Při úvaze o daných alternativách rozhodnutí v kasačním řízení, rozšířený senát vyloučil pouze tu, při níž by bylo možno zamítnout kasační stížnost jen proto, že zrušující výrok rozsudku byl správný, bez ohledu na jeho oporu v důvodech."

Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou neplatností rozhodnutí žalovaného, přitom se musel a priori zabývat námitkou neplatnosti (nicotnosti) již předchozího rozhodnutí žalovaného, kterým bylo přezkumné řízení nařízeno. Shledal-li by totiž soud již toto rozhodnutí nicotným nebo zjistil-li by, že bylo neplatné, nemohlo by obstát ani rozhodnutí žalovaného.

K otázce neplatnosti se Nejvyšší správní soud již mnohokráte vyjádřil, ostatně sám stěžovatel celou řadu rozhodnutí zdejšího soudu, jakož i Ústavního soudu cituje v kasační stížnosti. Nicméně závěry, které stěžovatel činí, nejsou v rozporu s názorem městského soudu ani Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud předně považuje za nutné korigovat závěry stěžovatele stran jím na různých místech nepřesně užívaných pojmů neplatnost a nicotnost. Stěžovatel sice cituje četnou judikaturu zdejšího soudu, jakož i Ústavního soudu stran nicotnosti a neplatnosti, nicméně závěry nepřesně interpretuje a uvedené pojmy často zaměňuje. Zákon o správě daní v § 32 odst. 7 hovoří pouze o rozhodnutí neplatném, nikoli nicotném; přitom důvody, zde uvedené, které způsobují neplatnost rozhodnutí, nelze považovat za důvody, které by byly schopné způsobit rovněž nicotnost rozhodnutí.

Městský soud se s otázkou neplatnosti a tvrzené nicotnosti rozhodnutí celního úřadu podrobně v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal v intencích konstantní judikatury zdejšího soudu a správně konstatoval, že pokud celní orgán nesprávně vyložil uplynutí prekluzivní lhůty dle celního kodexu namísto celního zákona, může být rozhodnutí nezákonné, nikoli však neplatné, neboť uvedení právního předpisu, dle kterého, jakkoli nesprávně, bylo postupováno, neabsentuje. Se závěry městského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil.

Stěžovatel dovozuje neplatnost rozhodnutí žalovaného z následujících skutečností:

Dne 30. 3. 2005 Celní úřad Mělník po projednání žádosti stěžovatele vydal rozhodnutí, kterým dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty ve výši 8 871 589 Kč. V rozhodnutí současně uvedl, že „*nevyměřil částku cla, neboť na základě čl. 221 odst. 3 celního kodexu, sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. V tomto případě celní dluh vznikl dlužníkovi , tj. společnosti Aero Vodochody a.s. v souladu s ust. § 238 odst. 2 celního zákona č. 13/1993 Sb., v tehdy platném znění, v okamžiku přijetí celního prohlášení, tj. dne 15. 3. 2002; žádost o dodatečné doměření cla byla podána výše jmenovanou společností Celnímu úřadu Mělník dne 29. 3. 2005.*" V rozhodnutí celní úřad tedy vyčíslil rozdíl vzniklý na dani z přidané hodnoty, na řádku „clo" ponechal celní úřad údaje o základu cla (pův. celní hodnoty 121 139 390 Kč), údaje o původní výši cla i cla doměřeného nejsou uvedeny, resp. uveden rozdíl ve výši 0. Celkovou výši celního dluhu vzniklého dne 15. 3. 2002 vyměřil celní úřad ve výši 8 871 589 Kč, z toho DPH 8 871 589 Kč, clo ve výši 0.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že jakkoli citované rozhodnutí lze hodnotit jako věcně nesprávné, neboť celní úřad vycházel při posouzení aplikace celního zákona z nesprávné interpretace zákona, nelze jej považovat za nicotné. Za nicotné lze považovat pouze takové rozhodnutí, které trpí tak závažnými vadami, že jej nelze za rozhodnutí, jakožto autoritativní správní akt, považovat a nelze ani spravedlivě po účastnících řízení požadovat, aby se jím řídili. Nejvyšší správní soud k otázce neplatnosti a nicotnosti rozhodnutí ve svém usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, mimo jiné konstatoval: *„I. Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. II. Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost. III. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt).“*

Je proto třeba vycházet ze skutečnosti, že rozhodnutí ze dne 30. 3. 2005, kterým byl dodatečně vyměřen celní dluh, stěžovatel nenapadl opravným prostředkem, správce daně sám neshledal důvody pro uplatnění postupu dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní, k osvědčení neplatnosti rozhodnutí neučinil podnět ani stěžovatel. Lze tedy uzavřít, že předmětné rozhodnutí bylo platné, nebylo nicotné a bylo možno jej podrobit přezkumu dle § 55b zákona o správě daní.

Stěžovatel rovněž namítá nezákonnost a neplatnost rozhodnutí o nařízení přezkoumání, neboť dle jeho názoru zde nebylo „co“ přezkoumávat, neboť celní orgán již jedenkráte konstatoval, že celní dluh již nelze předepsat, na jiném místě namítá i nicotnost tohoto rozhodnutí. Stěžovatel se předně mýlí, dovozuje-li nemožnost vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání z faktu, že zde nebyly žádné nové skutečnosti, resp. má za to, že pokud celní orgán již jednou osvědčil správnost údajů a sám o nich rozhodl (tj. rozhodnutím ze dne 30. 3. 2005), nelze akceptovat, aby z případného odlišného posouzení úplně doložených údajů deklaranta byly následně vyvozovány pro něj negativní a jiné důsledky.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na odlišnost použití mimořádných opravných prostředků, které má správní orgán k dispozici pro případ, že rozhodnutí jím vydané není v souladu se zákonem. Zatímco obnova řízení upravená v § 54 a násl. zákona o správě daní slouží k nápravě vad skutkových - řízení se obnoví, pokud a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem, c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši

stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak, přezkoumání rozhodnutí dle § 55b cit. zákona je určeno pro nápravu vad právních – lze přezkoumat rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V případě stěžovatele proto celní orgány zcela v souladu se zákonem uplatnily postup dle § 55b zákona o správě daní, neboť se zjevně dopustily chybného právního posouzení, nikoli nesprávného posouzení stavu skutkového, o němž nebylo a není sporu. Přezkumné řízení bylo nařízeno proti rozhodnutí nezákonnému z důvodu nesprávného právního posouzení, nikoli však proti rozhodnutí neplatnému nebo dokonce nicotnému.

Rozhodnutí o nařízení přezkoumání je rovněž rozhodnutím platným, neboť zde nebyla osvědčena neplatnost rozhodnutí postupem dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní, a to ani z podnětu celního orgánu, ale ani z podnětu stěžovatele. Toto rozhodnutí, jakož i rozhodnutí následná, nelze přitom považovat, a to ani z důvodu změny a oprav některých užitých právních předpisů ve výrocích jednotlivých rozhodnutí, za nicotné, neboť rozhodnutí byla vydaná správcem daně příslušným, je z nich jednoznačně zřejmá konkrétní daňová a celní povinnost, která byla stěžovateli po právu dle zákona vyměřena, jakož i právní předpisy, dle kterých bylo postupováno (byť ne vždy správně a přesně uvedenými). Jakkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že v průběhu řízení se celní orgány dopustily řady procesních pochybení a nepřesností, vč. nestandardního rozhodování v rámci autoremedury, nedošlo tím v průběhu řízení ke zkrácení stěžovatele na jeho procesních právech (neboť mu nebyla upřena možnost podat opravný prostředek, což učinil) ani nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí o doměření celního dluhu, kterým by byl stěžovatel zkrácen na svých právech hmotných. Jak již bylo uvedeno, rozhodnutí, kterým byl stěžovateli celní dluh doměřen, bylo vydáno na základě dovozu, který se prokazatelně uskutečnil, stěžovatel ani nikdy netvrdil skutečnosti jiné; celní dluh podle celního zákona vznikl a právo jej vyměřit nebylo prekludováno.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud s odkazem na již výše zmiňované rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, byť tak učinil dílem i na základě jiných právních úvah, ke shodnému závěru, jaký učinil městský soud; rozhodnutí městského soudu v testu jeho zákonnosti obstojí.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný v řízení o kasační stížnosti žádné náklady, které by mu vznikly nad rámec běžné správní činnosti, neuplatnil, přitom taková skutečnost ze spisu ani nevyplynula, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (ustanovení § 53 odst. 3, ustanovení § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu