Univerzita Karlova
Právnická fakulta

Rigorózní práce

Uplatňování zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, při správě a plnění daňových i nedaňových povinností podle zvláštních, zejména celních předpisů.

Jan Lodek
Leden 2009

Prohlašuji, že jsem tuto práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Leden 2009 .....

vlastnoruční podpis

Jan Lodek, Mgr., Příčovy 89, 264 01 Sedlčany

jméno a adresa

OBSAH

str.

I. Úvod do dané problematiky.....3 - 5

II. Clo - Historický vývoj a současnost.....6 - 15

II.1. Clo jako kategorie finančního práva.....16 - 18

III. Daně - Historický vývoj a současnost.....18 - 37

III.1. Správa DPH při dovozu zboží.....37 - 39

IV. Význam ústavnosti zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.....40 - 41

IV.1. Základní zásady v procesu aplikace revizního a kasačního principu.....42 - 62

IV. 2. Aplikační potíže významných právních institutů.....63 -112

V. Komparace se zahraničními úpravami.....113 -118

VI. ZÁVĚR.....119 -122

I. KAPITOLA

Úvod do dané problematiky

Úvahy v této práci jsou příspěvkem k problematice stávající právní úpravy zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke zvláštním právním předpisům, které upravují obdobné, jak hmotně právní tak procesně právní instituty. Právní úprava správy daní a poplatků, primárně koncipovaná zejména pro územní finanční orgány, se legislativním vývojem stala i procesním instrumentem při realizaci působnosti řady správních a jiných státních orgánů, kterým stávající právní úprava činí jisté interpretační a aplikační obtíže. Obdobný stav lze konstatovat i ve vazbě na aplikací ustanovení § 177 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění zákona č. 413/2005 Sb. V uvedených souvislostech je obsah a cíl práce formulován tak, že dílčí poznatky podložené teoretickými východisky a verifikované praktickými postupy správců daně poslouží ve vybraných tématech k posouzení kvality a provázanosti pozitivní právní úpravy a k upřesnění některých pojmů v rovině teoretické. Závěry pak odůvodní možné potřeby změn pozitivní právní úpravy v souladu s požadavky aplikační praxe. Základní vliv na změny právní úpravy mají mezinárodní závazky státu, zejména pak plynoucí ze smluv a norem Evropského společenství. Mezinárodní normy a dokumenty vycházejí z principů demokracie, které rozvíjejí a utužují. Proto jejich konstrukce je obecnější a komplexnější. Cíle právní úpravy v rámci harmonizace právních řádů evropských zemí jsou jasně a srozumitelně dány. Cílem Evropského společenství bylo vytvoření prostoru svobody, bezpečnosti a práva; (Area of Freedom, Security and Justice). Evropské státy pociťovaly nutnost vytvořit platformu společného zájmu jak v ekonomice, tak i obraně proti naléhavé hrozbě nových projevů závažné trestné činnosti, která snadno překračuje hranice států a někdy je cílena do jiných teritorií (mezinárodní organizovaný zločin). Prostor svobody, bezpečnosti a práva, respektive spravedlnosti zahrnuje ochranu všech práv občanů, zdraví,

bezpečnosti, ale i bezpečnosti spotřebitelů, bezpečnosti na moři, ochranu zdravého životního prostředí, služeb v obecném či specifickém smyslu, zabezpečení plynulých dodávek určitých produktů a další formy uspokojování potřeb občanů (viz Dokument ze zasedání Evropské rady v Nice v prosinci 2000). Pojetí a vysvětlení pojmu prostoru svobody, bezpečnosti a práva bylo blíže vysvětleno v Amsterdamské smlouvě o Evropské Unii v článku 2[1]. Utváření prostoru svobody, bezpečnosti a práva se v podstatě uskutečňuje ve dvou rozdílných, avšak vzájemně propojených rovinách: na prvém místě všechny významové aspekty realizace tohoto využívání všech základních práv v rámci Evropské Unie, na dalším místě obsahuje jeden z klíčových požadavků a předpokladů pro vybudování volného vnitřního trhu, se kterým je spojen volný pohyb osob [2]. Jako důsledek tohoto snažení je potřeba paralelně zajistit bezpečnost pro všechny občany, což vyžaduje, aby byla přijata nezbytná opatření vyžadující zvýšené zajištění bezpečnosti, zejména na úseku vnějších hranic Unie. Tato opatření musí respektovat zásady ochrany základních lidských práv a svobod a zejména princip „právního státu" v souladu s článkem 6 Smlouvy o Evropské Unii a články 12 a 13 Smlouvy o založení Evropského společenství. Prostor svobody představuje zajištění volného pohybu osob na základě Schengenských dohod (z roku 1985 a 1990 o postupném odstraňování kontrol na společných hranicích). Tyto dohody neplatí pro všechny státy Evropského společenství, Už od prosince 2007 jsou závazné i pro naši republiku. Do schengenské spolupráce bylo do roku 2003 zapojeno 13 států, jejich počet stále

[1] *Partussi A.: Police cooperation among member states of European Union as an instrument of space of freedom, security and justice, CEPOL, Vilnius, říjen 2002*

[2] *Týč V.: Základní práva Evropského společenství pro ekonomy, Linde, 1999 s. 222*

narůstá, některé státy přijaly pouze některá opatření na základě tzv. acquis (postupné budování základu přístupu).[3]

První obsahové body kapitoly II a kapitoly III. budou pojaty co nejšířeji a to tak, že případné průběžné změny pozitivní právní úpravy sledující společenské změny mohou být historicky vyhodnoceny, s případným výhledem určitých vývojových trendů. Ve vhodných souvislostech pak může být i přihlédnuto k vlivu komunitárního práva na kultivaci národní právní úpravy. Body 1, 2 kapitoly IV. a kapitoly V. jsou koncipovány již výběrově, nicméně ve vazbě na kapitolu IV. Kriteria výběru se budou řídit zejména významem komparovaných institutů a frekvencí jejich výskytu ve zvláštních předpisech, případně dalšími kriterii dle zadání vedoucího projektu. První obsahový bod kapitoly IV. bude sice vycházet z filozofie uplatňování základních zásad správního procesu na řízení vedená podle zákona o správě daní a poplatků, tedy východisek přísně obecných, těžiště problematiky však bude spočívat v rozpracování aplikace vybraných zásad správního řízení výlučně v souvislosti s postupem správců daně podle zvláštních právních předpisů a v souvislosti se čtvrtým obsahovým bodem, ve kterém bude věcně rozpracována nejen problematika uplatnění obou zmiňovaných principů, ale i jejich provázanost se základními zásadami správního procesu. Poslední obsahový bod synteticky spojí body předchozí a předloží konzistentní filozofii právní úpravy správy a plnění vybraných daňových povinností de lege lata i de lege ferenda. Následující výčet témat k jednotlivým obsahovým bodům 2 kapitoly IV. a kapitoly V. byl vybrán namátkou s cílem ilustrovat některé případy obtížně aplikovatelné právní úpravy, které se vyskytly v právní praxi autora.

[3] *Pikna B.: Vnitřní bezpečnost a veřejný pořádek v evropském právu, Linde, 2006, s. 127 a další*

II. KAPITOLA

CLO – Historický vývoj a současnost

Pro pochopení povahy a funkcí daní a poplatků resp. dalších plateb je nezbytné úvodem několik historických poznámek. Dějiny celnictví jsou nerozlučně spjaty s dějinami obchodu. Co je to clo ? Ottův naučný slovník říká: „Clo je veřejná dávka, jež se platí za zboží, když překročí hranice určitého území". Clo vzniklo z dávek soukromoprávních, které vybírali vrchnosti od cestujících osob a kupců za požívání spojovacích prostředků, jako cest, mostů, brodů apod. Dokud byla účelem těchto dávek pouze jakási náhrada za náklad na zřízení a udržování spojovacích prostředků a dokud byly vybírány jen z dopravních prostředků (hlavně z povozů) a nepřihlíželo se ke druhu a jakosti dopravovaného zboží, měly dávky povahu mýta. Jakmile však tyto dávky vzrostly tak, že daleko převyšovaly náklad věnovaný na zřízení a úpravu cest a byly vybírány ze zboží, nikoliv z pouhých dopravních prostředků, staly se dávkou veřejnou, kterou lze nazvat již clem. Se clem se setkáváme již ve starověku u Řeků a Římanů, kteří je vybírali ze zboží v přístavech. V těchto přístavech se vybíralo clo zvané „portorium". Někteří císaři cla značně zvyšovali a rozšiřovali je na všechno zboží dovážené do Itálie. Výše cel se řídila cenou zboží a pohybovala se zpravidla ve výši od 2,5 do 12 %.V Čechách bylo vybírání cla již v X. století zavedeno, jak o tom svědčí celnice při hradech děčínském, litoměřickém, mělnickém, domažlickém a jiných. Ve 13. století byl již značný počet celnic, z nichž nejvýnosnější byla celnice na Zlaté stezce u Volar. Zvláště pak jižní Čechy, kudy bylo dováženo vzácné zboží z krajin podunajských a východních. Clo bylo původně záležitostí výlučně knížete, později českého krále. Panovníci však výnos některých cel poskytovali např. klášterům nebo i jednotlivcům za některé úsluhy, nebo jako náhradu za půjčky. Zvláště na Moravě, mnohem častěji než v Čechách, právo zřizovat mýta a vybírat cla přecházela na soukromé osoby, zpravidla

církevní nebo světské feudály a to někdy i prodejem. V těchto staletích lze jen stěží při analýze práva celního a mýtního systému vystopovat nějakou záměrnou, např. ochrannou politiku. Vše se podle mého názoru podřizovalo ziskuchtivostí feudálů nebo vládnoucího panovníka, či celé kohorty feudálů církevních i světských. Ve 13. století vznikla v Čechách a na Moravě řada měst, která se stala střediskem řemesel a obchodu. Za Přemysla I. a jeho vnuka Přemysla II. vznikají městům..."významná privilegia. Mezi tyto výsady patřilo tzv. právo povinného skladu[4]. Právo sami vybírat clo měli také pražští měšťané za krále Jana Lucemburského, který jim tuto svou výsadu přenechal za úmaz svých dluhů Z roku 1348 se zachoval i pražský celní řád, jež obsahoval výši cel na pražském mostě.

V době velikého rozkvětu českého království za Karla IV., při boření překážek obchodu a rozvoje řemesel mnohá libovolně vzniklá mýta a cla byla zrušena. Období válek a dlouholeté vnitřní nepokoje v českých zemích nebyly nikdy obchodu příznivé. Také války husitské a zápolení krále Jiřího z Poděbrad, vpády cizích křižáckých vojsk, vojsk jeho zetě uherského krále Matyáše, to vše se muselo odrazit na intenzitě hospodářství v českých zemích. Ani za nástupců Jiřího z Poděbrad, za králů z polského rodu Jagellovců, nenastaly podstatnější změny. Právo i nadále vybírat cla a samozřejmě mýta měli i nadále feudálové, světští i církevní, a panovníci, kteří si chtěli zvýšit příjem, zřizovali nová a další cla. K jisté reorganizaci celnictví přikročil Ferdinand I. Habsburský v první polovině 16. století ve snaze zlepšit katastrofální situaci státní pokladny. Clo se platilo nejen v Praze v tamním ungeltu, ale ve všech městech královských a mnoha poddanských.

---

[4] *Každý obchodník byl nucen, ať mu to pro jeho konečný cíl vyhovovalo a nebo nikoliv, jet pouze po určené cestě a nesměl minout město s povinným skladem. Tam musel zboží vyložit v tzv. skladných domech, ungeltech k prodeji a zaplatit příslušné clo*

Do doby panování Ferdinanda I. se u nás vybíralo clo i při vývozu ze země, ale nebyla to ještě dávka systematicky ukládaná. Od této doby již byla pevně zavedena, protože přinášela nemalý příjem. Nebyla však přijímána obchodníky s žádným nadšením. V průběhu 16. století se tato dávka stala (druh cla) významným královským důchodem. Po té přicházejí dlouhé zničující roky třicetileté války. Armády císařské, švédské, dánské, žoldnéři ze všech evropských zemí se střídaly v našich dobytých městech, loupily je a pálily vesnice. Tvrdá rekatolizační politika Habsburků zahnala do emigrace desetitisíce nekatolíků. Druhá polovina 17. století není jen dobou utužování nevolnictví a rekatolizace, ale právě tehdy se objevily, a to i v českých zemích, nové návrhy na výrobu, obchodní politiku státu a vůbec na ekonomickou praxi ve státě. Zde je také nutno zmínit názory, které pozvolna pronikaly tzv. stoupenci merkantilismu, prosazující manufakturní výrobu. V Čechách a na Moravě vzniklo koncem 17. století a v první polovině 18. století několik pozoruhodných manufaktur[5]. Jelikož cla přinášela tehdy slušné částky panovníkovi, sněmy v zemích rakouských často s ním sváděly tvrdý zápas, jelikož panovník žádal rok od roku nové a nové daně. Počty celnic a mýtnic, z nichž většina byla v soukromých rukou, dosáhly takového množství, že obchodník při dovozu i při vývozu zboží byl nucen stále jen platit, takže zboží se velmi zdražilo a nebylo schopné konkurence, zejména na trzích zahraničních.
V letech 1627 – 1628 Obnovené zřízení zemské zakazovalo zřizovat bez svolení panovníka nová mýta a vybrání nových cel. Praxe však byla jiná.

Od roku 1616 souvisí celnictví zemí koruny České s celnictvím Rakouska. V té době se vybíralo clo z dováženého zboží na hranicích jednotlivých zemí a celní „důchodek" (dávka) byl spravován

[5] *Z českého prostředí stojí za zmínku manufaktura na výrobu jemných suken v Horním Litvínově a na Moravě manufakturní podnikání knížat Kouniců*

samostatnými zemskými správami. Tento stav trval až do r. 1775, kdy Marie Terezie spojila země rakouské se zeměmi koruny České, s Haličí a Bukovinou v jeden správní celek. Za císaře Josefa II. byl vydán všeobecný celní řád (třicátkový řád ze dne 2. ledna r. 1788), upravující celní právo a celní řízení. Tento řád byl nahrazen pro rakouskou část monarchie celním a monopolním řádem ze dne 2. července r. 1835, kterým byla značně zmírněna přísná ustanovení všeobecného celního řádu; v uherské části monarchie zůstal však třicátkový řád v platnosti až do rozpadnutí říše rakousko-uherské v r. 1918. Tím, že celní řády a předpisy byly často doplňovány, měněny a upravovány, stávaly se často nepřehlednými, muselo zákonitě dojít k nové úpravě. Ta byla připravována již po vzniku samostatného Československého státu, jelikož tento stav zdědila. Počátkem r. 1920 byly započaty práce na novém celním zákoně. Roku 1924 byl dokončen referentský návrh celního zákona. Je zde nutné se zmínit o rozsáhlých úpravách a debatách v meziministerských poradách v r. 1925 a nakonec předložen ministrem financí Karlem Englišem ministerské radě ke schválení.

Celní zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů a nařízení pod číslem 114/1927. Tímto zákonem byla upravena jedna stránka celnictví jako souboru právních norem vztahující se k ukládání a vybírání cla při oběhu zboží ze státu do státu, a to celní správní právo, naopak druhá stránka celnictví týkající se hospodářského účelu a funkce cla přešla do celního sazebníku stanovujícím výši cla. Z důvodu praktických se tehdy upustilo upravit celou problematiku jedním dílem zákonodárným, protože na jedné straně se vyskytují politické vlivy a hospodářské poměry státu a na druhé straně odvislost od úmluv s cizími státy.

Clo bylo tehdy definováno jako dávka, která se vybírá podle ustanovení celního sazebníku ze zboží dováženého (dovozní clo) nebo vyváženého (vývozní clo); pojem cla průvozního byl odstraněn.

Československý stát měl tehdy v tomto právním předpisu zakotveno, že má právo vybírat clo ze zboží dováženého z jiných států do československého celního území a ze zboží vyváženého z tohoto území do jiných států. Toto ustanovení, že jen stát může vybírati clo, bylo zařazeno do zákona, aby bylo zcela zřejmé, že právo to nepřísluší jiným veřejnoprávním svazkům (obcím, okresům, krajům). Po roce 1945 vykonávaly finanční správu ty orgány, které u nás působily před rokem 1938, pouze postupně docházelo ke změnám.

Do celní politiky se promítaly závazky z mezinárodních či dvoustranných smluv, kupříkladu s Itálií a Francií. Celní politika však nebyla jednotná. Organizace celních orgánů rovněž navázala na stav před rokem 1938. Změna nastala obdobně jako u místních finančních správ až v roce 1949. Od 1. 3. 1949 byla vytvořena u finančních referátů krajských národních výborů a okresních národních výborů zvláštní celní oddělení. Systém a řízení celní politiky se přespříliš neosvědčily. Od roku 1952 s uplatňováním monopolu zahraničního obchodu byl vytvořen nový systém správy na úseku celnictví. Ústředním orgánem ve věcech celních se stalo ministerstvo zahraničního obchodu a jeho samostatná složka Ústřední celní správa, která řídila jednotlivé celnice. Po vzniku československé federace v roce 1969 zůstal zachován systém začlenění celních orgánů ve struktuře ministerstva zahraničního obchodu, mezi Ústřední správu a celnice byl zařazen republikový článek, a sice celní ředitelství pro každou z obou republik. Změny ve společnosti a následně i v systému ústředních orgánů státní správy po roce 1989 vedly ke zrušení ministerstva zahraničního obchodu a celní agenda byla zařazena zpět do resortu ministerstva financí. Z celních zákonů je nutno se zmínit o zákoně 44/1974 Sb., který zachovával postavení Ústřední celní správy jako zvláštní složky Federálního ministerstva zahraničního obchodu. Úkolem byl rozvoj státního monopolu.

V roce 1993 byl vydán zákon číslo 13/1993 Sb., celní zákon, podle něhož se řízení před celními orgány řídilo správními předpisy ve smyslu zákona číslo 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Teprve novelou provedenou zákonem číslo 113/1997 Sb. Celní zákon, platilo, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platily pro řízení před celními orgány při celním řízení podpůrně s výjimkami obecné předpisy o správě daní a poplatků, jinými slovy řídilo se zákonem číslo 337/1992 sb., o správě daní a poplatků ve znění dalších předpisů. (s odkazem na § 320 CZ),[6] V roce 2000 byl celní zákon opět novelizován, a to na zákonem číslo 63/2000 Sb., jehož důvodem byla ochrana domácích odvětví před dováženými výrobky prostřednictvím vyrovnávacích cel, zejména na výrobky, na které byla v zahraničí poskytnuta zakázaná nebo napadnutelná subvence.

Další významnou novelou byl zákon číslo 1/2002 Sb., který již směřoval k Celnímu kodexu EU. Poslední významná novela byla provedena zákonem číslo 187/2004 Sb. spojená se vstupem ČR do Evropského společenství. Došlo ke změně základních pojmů, sazebníku, celních prohlášení, otázek prominutí celního dluhu a jiných. Celní zákon číslo 13/1993 Sb. zůstal sice účinným, ale jen pro úpravu některých právních vztahů v celnictví, pokud nejsou upraveny bezprostředně závaznými předpisy Evropského společenství.

---

[6] *a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, 11) s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé, c) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení. Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.*

Právní úprava je podrobněji rozvedena ve vyhlášce ministerstva financí číslo 199/2004 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona a kterou se zrušují některé vyhlášky upravující osvobození od dovozního cla a nepreferenční původ zboží ve znění vyhlášky číslo 200/2005 Sb. Po vstupu našeho státu do Evropské unie platí bezprostředně právní úprava cla obsažená v komunitárním právu, respektive právu Evropských společenství.

Nejvýznamnějším právním předpisem je nařízení Rady (EHS) číslo 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým byl vydán celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů. Tak byl vytvořen jednotný celní prostor Společenství a pozornost byla věnována kontrole oběhu zboží ve styku s cizinou vně hranic Unie. Později byl celní kodex Společenství novelizován nařízením komise (EHS) číslo 2454/93 ze dne 2.července 1993, kterým bylo realizováno nařízení Rady (EHS) číslo 2913/92. Dalšími evropskými předpisy, respektive předpisy ES, přímo platnými na našem území je dále nařízení Rady (EHS) číslo 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození ze cla ve znění dalších předpisů, které sjednocuje dříve roztříštěné postupy upravené vnitrostátními předpisy nebo mezinárodními smlouvami. Vzhledem ke sjednocení metodiky a celkového postupu je významné rovněž nařízení Rady (EHS) číslo 2658/87 ze dne 27.července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění dalších předpisů, zejména nařízení Komise (ES) číslo 1719/2005 ze dne 27. října 2005. Poslední celní sazebník platný na našem území byl pro rok 2004, který tvořil přílohu nařízení vlády 462/2003 Sb. o vydání celního sazebníku a o stanovení sazeb dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínek pro jejich uplatnění a o změně některých předpisů ve znění nařízení vlády číslo 56/2004 Sb. Tento náš celní sazebník však platil pouze do doby našeho vstupu do Evropské unie, tedy do 1. 5. 2004. Většina vybraných cel plyne ve

prospěch celého Společenství, regulátorem je rozhodnutí Rady ES číslo 597/2000 ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Euratom), který určuje, kam plynou výnosy z vybraných cel. Mezinárodní spolupráce celních orgánů má dlouholetou tradici a dalo by se říci, že vytvořila základ pro spolupráci bezpečnostních a justičních orgánů[7].

Před vstupem ČR do Evropské Unie byl náš mezinárodněprávní vztah založen na mezinárodní dohodě uzavřené dne 4.10.1993, uveřejněné pod číslem 7/1995 Sb., kdy docházelo k odstraňování celních barier vzájemného obchodu a poskytování celních preferencí. Spolupráce celních orgánů se rozvíjela i v rámci Celní unie, která vyplývá z článku XXIV odstavce 8, písmena a) Všeobecné smlouvy o clech a obchodu zvané GATT 1994, která vytváří jednotné celní území, kde jsou používána v podstatě stejná cla a jiná omezení oběhu zboží. Tato smlouva vytvořila základ pro konstrukci jednotného celního sazebníku a úpravu předpisů upravujících celní preference, antidumping, regulaci veřejných zakázek a vztahů se třetími zeměmi. Vstupem České republiky do Evropské unie se od 1. května 2004 stala ČR součástí celní unie Evropských společenství a v současné době jsou v oblasti cla přímo aplikovány na českém území unijní předpisy, respektive celní předpisy Evropských společenství, přičemž převážná část cla vybraného na území ČR je příjmem rozpočtu Evropské unie, který je společný pro všechny členské země. Rozvoj mezinárodní celní spolupráce celních orgánů (Custome Administrations) významně přispěl ke spolupráci v bezpečnostní a justiční oblasti. Pikna výstižně poznamenává: „*Vytvoření volného společného vnitřního trhu v rámci Evropského společenství bylo výzvou ke společnému boji proti celním podvodům.*“

---

[7] *Pikna B.: Základní otázky aproximace práva v přidružování ČR k Evropské unii se zaměřením na oblasti justice a vnitra, Trestní právo 6/1998*

Zrušení celních kontrol spojených s překračováním hranic zvýšilo potencionální riziko celních podvodů a jejich povaha nabyla mezinárodního charakteru, přičemž jejich pachatelé působí v jednom nebo napříč několika států Unie. Tato situace vyžaduje užší spolupráci a rozsáhlejší úsilí členských států Unie v boji proti porušování celních předpisů.

Ještě před vstupem Maastrichtské smlouvy o EU v platnost, se čelní orgány členských států a Komise shodovaly v tom, že společná obecná politika boje proti pašování by se měla více rozvinout a prohloubit[8]. V Maastrichtské smlouvě o EU z roku 1992 byla celní spolupráce v bezpečnostní oblasti obsažena v hlavě VI. jako jedna ze záležitostí společného zájmu v rámci třetího pilíře. Komunitární právo přenechává úpravu celních orgánů členským zemím EU, takže každý členský stát Evropské unie je oprávněn tuto oblast sám regulovat. Při vnitrostátních úpravách se však vychází z pramenů a zkušeností vzájemné osvědčené spolupráce odborníků všech zemí Evropských společenství. Nový zákon. č. 185/2004 o Celní správě ČR ve znění pozdějších předpisů, nabývající účinnosti dnem vstupu České republiky k EU v platnost (s výjimkou ustanovení § 5 odst. 4 písm. m), nabývající účinnosti dnem 1. ledna 2005) se zabývá institucionálním postavením Celní právy ČR, její působností a upravuje třístupňovou soustavu správních úřadů pro oblast celnictví. Skládá se z Generálního ředitelství cel, celních ředitelství a celních úřadů.

V současné době patří celní právo k určité autonomní oblasti finančního práva[9], souvisí však i s jinými obory práva: obchodním,

---

[8] *(blíže viz Dokument Rady EU číslo 10092/94, REV2, Enfocustom 37, Brusel, 22. listopadu 1994)..*

[9] *Nařízení Rady č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, str 78*

občanským, resp. správním. Souvisí i s právem trestním, vzhledem k společenské závažnosti následků porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou a zajištění bezpečnosti a pořádku uvnitř každého státu. Zde však výhradně platí použití trestního práva až na posledním místě, v případě, že aplikace jiných norem by se minula účinkem. V této souvislosti je nutné poznamenat aplikační potíže při výkladu ustanovení čl. 221 odst. 3 a 4 celního kodexu Společenství a to z pohledu výkladu komunitárního práva, v konsekvencích k otázce vzniku celního dluhu v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestným. Blíže bude rozvedeno níže v kapitole „komparace významných právních institutů"

II 1. Kapitoly

Clo jako kategorie finančního práva

K objasnění základních pojmů musíme vycházet z oblasti finančního práva, neboť zde se řeší základní problematika a ostatní právní odvětví ustálené pojmy, definice a postupy z ní vycházejí. Před vstupem do Evropské unie bylo **Clo je možné definovat jako variabilní instrument, který byl závislý nejen na autonomní úpravě, provedené vnitřním zákonodárstvím, ale i na celé řadě mezinárodních celních úmluv. Proto bylo a je nutné clo považovat za povinou platbu sui generis, stanovenou právními předpisy, která byla vybírána v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice od osob, které zboží dovážely resp. vyvážely nebo od osob, pro které bylo toto zboží dováženo nebo vyváženo**[10]. Tato definice vyhovuje současným potřebám, avšak našim přístupem k schengenským dohodám došlo k určitým změnám. Clo plní několik funkcí, z nichž nejdůležitější je funkce fiskální a funkce obchodněpolitická[11]. Funkce fiskální zajišťuje, že veřejný rozpočet má plynulý zdroj příjmů. Před rokem 1989 byla tato funkce podceňována, byl zdůrazňován monopol zahraničního obchodu a jeho ochrana, čemuž byly podřízeny i politické, organizační a metodické zájmy. Jak uvádí Bakeš, rozvojem tržního hospodářství se stalo clo čtvrtým nejdůležitějším zdrojem financování státního rozpočtu, po dani z přidané hodnoty, spotřebních daních a daních z příjmů bez přihlédnutí k příjmům ze sociálního zabezpečení a pojistnému. Objem před vstupem do Evropské unie se pohyboval zhruba v rozpětí 10 – 13 miliard ročně a podíl cla na rozpočtových příjmech činil okolo 2 % z celkových příjmů státního rozpočtu.

---

[10] *Bakeš M.: Československé finanční právo – Panorama Praha, str. 192 až 197*

[11] *Bakeš M.: Finanční právo, učebnice, C. H. Beck, 2006, s. 405*

V současné době tvoří clo v souladu s rozhodnutím Rady EU číslo 2000/597/ES, Euratom ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropského společenství, vlastní příjem ES zahrnutý do společného rozpočtu Evropské unie.
Členské státy jsou oprávněny ponechat si za výběr cla 25 % výnosu cla vybraného na území příslušného členského státu. Pro rok 2006 počítal rozpočet s příjmem cla 1,2 miliard Kč, Česká republika odvedla do rozpočtu Evropské Unie částku přes 3,6 miliard Kč.

Funkce obchodněpolitická znamená, že clo je významný regulující instrument státu pro rozvoj hospodářské politiky. Prostřednictvím celních sazeb a systému celních osvobození, je státem a jeho příslušnými orgány ovlivňována cena zboží, a tím i jeho dovoz, vývoz či spotřeba. Do okruhu politické funkce spadá i funkce projednávací, tzv. negociační, která umožňuje v mezinárodních jednáních s jinými státy používat clo, uvalené na zboží pocházející z těchto států či odnímáním úlev a celního osvobození dosáhnout příznivého hospodářského výsledku. Takovou odezvou druhého státu může být reciproční snižování cel ve vzájemném zahraničním obchodě nebo se může jednat o používání doložky nejvyšších celních sazeb či odnímání celních výhod, jak je to známo u USA vůči zemím s nedemokratickými systémy. V dřívější době byla tato funkce promítána do dvoustranných či vícestranných mezinárodních smluv.

Dalším druhem dělení cla je podle způsobu stanovení a výše celní sazby na autonomní a smluvní Autonomní clo je používáno jednostranně státem či celní unií a nepodlého žádným mezinárodním ujednáním. Toto clo je používáno ve styku se státy, se kterými není uzavřena žádná dohoda v celním sazebníku ES je označováno jako „všeobecná celní sazba". Smluvní clo je pro nás běžným pojmem již od členství v GATT, sazby jsou v zásadě jednotné pro všechny státy celní dohody, neboť součástí bývá i doložka poskytování nejvyšších výhod, v rámci ES používaná na dovoz ze zemí, které jsou smluvními

stranami Všeobecné dohody o clech a obchodu. Na rozdíl od dřívější praxe je dnes používáno i na dovoz zboží ze třetích zemí.
Nauka finančního práva dále používá i jiné odlišování, například clo preferenční – s nižší celní sazbou ve styku s chudšími rozvojovými zeměmi v zájmu odstranění diskriminace.

Cla je možno dělit i podle sazby na cla valorická – která jsou stanovena procentem z celní hodnoty zboží, cla specifická, eventuelně cla kombinovaná, používající obě sazby. V odborné literatuře můžeme nalézt i jiné rozlišování podle účelu hospodářské politiky jako clo odvetné, ochranné, clo vyrovnávací, antidumpingové, diskriminační, prohibitivní aj. Takovéto členění patří do oblasti finanční, eventuelně ekonomické, takže není předmětem bližšího vysvětlování v této práci.

III. Kapitola

Daně – Historický vývoj a současnost

Daně jsou historicky jednou z nejstarších kategorií. Byly známy již ve starém Římě, Řecku a v zemích Orientu. Proč daně vůbec vznikly ? Lze se domnívat, že na počátku vzniku daní stála panovníkova potřeba finančně zajistit jednorázově a mimořádně vznikající potřeby (mimořádné události na panovníkově dvoře, války, atd.), které nemohly být kryty tradičními zdroji. Panovník (a později stát jako výhradní nositel moci) musel ostatní subjekty mimoekonomicky donutit k přispívání na tyto potřeby, z nichž jim bezprostředně neplynul žádný užitek. A to byl počátek zrodu daní jako povinných plateb do panovníkova (později státního, veřejného rozpočtu), které nezakládaly nárok na ekvivalentní protiplnění v podobě poskytnutí veřejných statků. Různé platební povinnosti odpovídajícímu soudobému institutu daní nebo poplatků byly známy již ve starověku, i když stejně jako u rozpočtu lze o daních a poplatcích mluvit v dnešním slova smyslu až mnohem později. Jejich náležitosti byly konstruovány vlastně až v 18. století. Je sporné, zda již zmíněné platby ve starověkém Egyptě, v řeckých státech a v Římě, a to ať již

byly vybírány v naturáliích nebo v penězích, byly předchůdci dnešních daní nebo poplatků. Za předchůdce dnešních poplatků resp. i daní možno v určitém smyslu považovat až středověké regály. Oprávnění ukládat tyto povinnosti bylo zdůvodňováno naukou o tzv. regálních právech panovníka, která představovala praktickou stránku tehdejšího pojetí státní moci. Přitom se rozlišovala pravomoc, kterou mohl vykonávat výlučně reprezentant této moci, tedy panovník, tzv. regalia maiora (např. ragál soudní, daňový) od pravomoci odvozené na jiné subjekty, tzv. regalia minora (např regál celní, regál mincovní apod.) Společenský a právní institut regálů obou druhů lze při hodnocení vývoje státních příjmů na evropské pevnině označit za základní a nejstarší teoreticky podloženou formu znovurozdělování národního důchodu mezi státem a jemu podřízenými subjekty, především fyzickými osobami. Shrneme-li těchto několik poznámek o původu daní, můžeme konstatovat, že název platby, zda šlo tedy o daň, poplatek či jinou obdobnou platbu, hrál pouze druhořadou roli. Rozhodující pro konstrukci státních příjmů je volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na nejmenší odpor povinných subjektů. Z autorů středověkých teorií státních příjmů je nutno se zmínit především o Tomáši Aquinském a řadě dalších představitelů scholastického náboženstko-filozofického směru, jejichž názory na státní příjmy se koncentrují do oblasti daňové. Také převážná většina literatury 16. století se ve svých finančních pojednáních soustřeďuje především na daňovou oblast. Nejvýznamnějším autorem tohoto období je Jean Bodin, kterého nejen francouzští, ale i němečtí finanční teoretici označují za odborníka, jehož názory překročily svou dobu a přiblížily se modernímu pojetí státu. Ve své práci Six livers de la Republique zdůvodňuje daně v soustavě státních příjmů úkoly státu zajišťovat všestranné potřeby svých občanů a tomu odpovídajícím právem požadovat od nich potřebné příspěvky. Pokrokovost těchto názorů je spatřována v tom, že navrhuje, aby daňová povinnost postihovala všechny vrstvy obyvatelstva bez výsad pro šlechtu a církev, a to v relacích

k majetkovým poměrům. Dále žádá, aby příjmy, získané státem formou daní byly rovnoměrně rozdělovány s preferencí sociálně slabých vrstev.

Z historie zdanění vyplývají dvě zásadní skutečnosti: Za prvé, že geneze, postavení a úkoly daní se vyvíjely vždy v těsné vazbě s genezí, postavením a úkoly státu. Daně nebyly samoúčelné, ale pomáhaly naplňovat záměry mocenského aparátu. Byly a jsou odrazem myšlení dané doby, úrovně teoretických názorů, filozofických přístupů a vztahu státu k jednotlivci. Za druhé, že vývoj daní není ani dnes zcela ukončen. Daňové systémy jednotlivých zemí prodělávají neustálé změny a jejich variabilita co do počtu daní, jejich druhů a typů, pravidel výpočtu, výše sazeb, je nesmírně pestrá a složitá. Ve starověku, ani na počátku středověku neměly daně atributy, které jsou typické pro jejich dnešní chápání. Bylo to dáno zejména nerozvinutostí státu a jeho úkolů, i nerozvinutostí peněžních vztahů. Daně byly druhořadým, nepravidelným zdrojem s četným osvobozením pro vybrané stavy. Převážně byly placeny v naturáliích. Ze známých druhů daní chyběly dnes již tradiční důchodové daně, pro něž ekonomický mechanizmus tohoto období nevytvořil základní existenční podmínky. Další posun ve vývoji daní přinesla feudální společnost, zejména její vrcholná a závěrečná fáze. Vznik absolutistického státu znamenal oddělení hospodaření panovníka od hospodaření státu, a daně se tak staly pravidelným zdrojem státní pokladny. Kromě státních daní vznikaly i daně vypisované feudálními městy, jako odraz prudkého růstu jejich mocenského postavení. Mezi typické platby tohoto období, mající daňový charakter, patřily církevní desátky. Období liberalizmu ovlivnilo vývoj daní v několika směrech. Daně se natrvalo staly pravidelným a rozhodujícím zdrojem veřejných rozpočtů. Vznikly i první ucelené daňové soustavy tvořené přímými a nepřímými daněmi. V roce 1797 se v Anglii nakrátko objevila první důchodová daň respektující sociální poměry poplatníka. Devadesátá léta 19. Století jsou považována za začátek moderní doby

zdanění ve střední Evropě. Československá republika při svém vzniku v roce 1918 s recepcí ostatních oblastí práva (zák. č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého – čl. 2) převzala i do té doby platné právní úpravy v oblasti daňového práva. Rakouský daňový systém, který platil pro české země, vznikl v roce 1896 a uherský, který platil i pro Slovensko, vznikl v roce 1909. Oba systémy byly výsledkem rozsáhlých reforem systému přímého zdanění. Od počátku vytvoření jednotného státu byly snahy o jednotnou úpravu daňových vztahů pro celé území.

To se podařilo uskutečnit až v roce 1927 přijetím nového zákona o přímých daních na základě daňové reformy, ke které došlo z podnětu tehdejšího ministra financí Karla Engliše (Englišova daňová reforma). Daňová reforma z roku 1927 spočívala v zavedení globální důchodové daně a sedmi daní výnosových (všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, pozemková daň, domovní daň, rentová daň, daň z tantiem a daň z vyššího služného). Důchodová daň plnila funkci globální daně postihující celý souhrnný důchod domácnosti. Dani podléhaly fyzické osoby, které pobíraly důchody plynoucí z různých zdrojů, jako např. z držby pozemků a budov, z různé výdělečné činnosti, ze služného, nebo výslužného, z kapitálových výnosů a jiných důchodů. V roce 1934 byl pro poplatníky důchodové daně zaveden ještě branný příspěvek a v roce 1937 příspěvek na ochranu státu a mimořádná daň ze zisku, což znamenalo další daňové zatížení pro poplatníky této daně. Systém přímých daní byl doplněn systémem daní nepřímých. K nepřímým daním patřila daň z obratu, a to jako daň nejvýznamnější, která se stala po poválečných měnových a finančních těžkostí trvalou součástí daňového systému a to z hlediska daňové techniky a z hlediska přesunu daňového břemene na spotřebitele. Dalšími nepřímými daněmi byly přepychová daň, daň z majetku a přírůstků a spotřební daně, jako daň z cukru, daň z lihu, daň z minerálních olejů, všeobecná nápojová daň, daň ze šumivého vína, daň z masa, daň ze zapalovadel, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň

z elektrických zdrojů záření, potravní daň na čáře, daň z droždí, daň z piva, daň z motorových vozidel. Systém nepřímého zdanění pak doplňovaly státní finanční monopoly. Finančním monopolem je třeba rozumět výhradní právo státu na výrobu a odbyt určité věci s cílem ulehčit vybírání nepřímé (spotřební) daně, která postihuje monopolní předmět. Tento systém nepřímého zdanění spočívá v tom, že k výrobní nebo obchodní ceně se připočítá daň a každý výrobek se prodává za pevnou cenu bez toho, aby kupující měl možnost zjistit výrobní cenu a monopolní daň. V Československu byly zavedeny následující druhy monopolů: monopol solní, monopol tabákový, monopol umělých sladidel a monopol výbušných látek. Je možno říci, že až na menší úpravy, jako např. zrušení některých spotřebních daní a úpravu finančních monopolů, byl v roce 1945 recipován daňový systém Československé republiky se soustavou přímých daní, daní nepřímých a státních finančních monopolů. Nejdůležitějším opatřením bylo zavedení mimořádných majetkových dávek. Na základě zákona č. 134/1946 Sb., byly fyzické i právnické osoby povinny zaplatit dávku (která měla však spíše povahu daně) z přírůstku majetku, zjištěného k 1. lednu 1939 a k 15. listopadu 1945 a event. z celkového majetku k 15. listopadu 1945. Cílem tohoto opatření bylo zlepšení celkové finanční situace státu a upevnění jeho měny. Vládní program z roku 1946 označovaný jako první daňová reforma předpokládal redukci do té doby komplikovaného daňového systému na tři druhy daní – daň z pracovních důchodů, podnikovou daň a daň z bezpracných příjmů. Daň z pracovních důchodů se měla skládat ze čtyř daní, a to z daně ze mzdy a dalších platů, z daně živnostenské, z daně zemědělské a z daně ze svobodných povolání. Změny měly nastat i na úseku nepřímých daní, zvláště pak přeměnou daně z obratu na všeobecnou nákupní daň. Do roku 1948 se však podařilo prakticky prosadit pouze novelu daně ze mzdy. Radikální přestavba daňového systému je spojena s rokem 1952, kdy byla uskutečněna druhá daňová reforma a bylo přijato devět nových daní, z nichž některé i přes provedené změny tvořily základ daňového práva do roku 1992.

Daňový systém vytvořený v roce 1952 na analytickém principu se skládal ze dvou základních skupin daní, a to z daní sektoru hospodářství, pomocí nichž se odčerpávala část akumulace vytvořená podniky, a z daní obyvatelstva, kterými se odčerpávala část osobního důchodu fyzických osob pro účely úhrady celospolečenských potřeb. Klasifikace daní byla provedena podle jejich subjektu, tedy podle poplatníků daní. Daně organizací tvořily daň z obratu, daň z výkonů, důchodová daň družstevní a jiných organizací a daň zemědělská. Daň z obratu byla zavedena místo bývalé všeobecné nákupní daně z roku 1948. Byla zaměřena na sféru výroby a vybudována na odlišných principech než její předchůdkyně. Stala se pevnou součástí ceny a nástrojem tvorby správných hodnotových relací. Jejím předmětem byl obrat z prodeje zboží vlastní výroby nebo vlastního nákupu. Zatímco daň z obratu postihovala obrat z prodeje zboží, daň z výkonů postihovala práce či služby, jako např. zhotovení výrobku z doneseného materiálu, opravy věcí, přepravu osob a nákladů motorovými vozidly, služby ubytovací, holičské a další. Daň z výkonů byla zrušena v roce 1962. Částky, tehdy zahrnované do ceny oprav, služeb a prací se staly součástí zisku podniků mimo stavebnictví, kde se staly součástí daně z obratu. Předmět důchodové daně družstevních a jiných organizací byl tvořen, a to buď ze všech příjmů, nebo jen z hospodářské činnosti. Subjektem této daně byly družstevní organizace, výrobní družstva, spotřební družstva, svazy družstev apod. Tato daň byla novelizována vzhledem k některým jejím nedostatkům v roce 1956 a dále v roce 1967 v souvislosti se zavedením přímého řízení státních hospodářských organizací, založeného na hrubém důchodu. Pomocí zemědělské daně se odčerpávala část čistého důchodu vytvořeného v jednotných zemědělských družstev, státních statcích a dalších organizací, zabývající se zemědělskou výrobou, ale i část osobního důchodu fyzických osob, zabývající se zemědělskou výrobou. V souvislosti se zaváděním nové ekonomické soustavy řízení národního hospodářství

byly i v zemědělství od roku 1967 používány nové ekonomické nástroje, jako jednotné nákupní ceny, diferenční příplatky apod. Tato skutečnost vyvolala i změny ve zdanění organizací, a to ve formě daně z pozemků, stanovenou pevnou částkou, a daně z důchodů, vypočítávané progresívní sazbou v závislosti na výši dosaženého hrubého důchodu. Daně placené obyvatelstvem byly v roce 1952 tvořeny daní ze mzdy, daní z příjmu obyvatelstva, živnostenskou daní a daní domovní. Tyto daně doplňovala daň z literární a umělecké činnosti, platná již od roku 1950. Daní ze mzdy byla odčerpávána část osobního důchodu obyvatelstva, a to z pracovního poměru resp. z poměrů obdobných poměru pracovnímu. Zákon o dani ze mzdy platil ve své základní podobě do roku 1992. Živnostenská daň se vybírala ročně za povolení k vedení živnosti, a to pevnou částkou podle druhu živnosti a počtu zaměstnanců bez ohledu na docilovaný příjem. V roce 1961 byla zrušena. Kromě výše uvedeného byl náš daňový systém doplněn v roce 1952 ještě o další daně, a to daň z motorových vozidel a zvláštní daň z důchodů. Rok 1970 je rokem, kdy dochází k zavedení podnikových daní. Tento systém nahradil systém přímých odvodů státních hospodářských organizací, který byl vázán na hrubý důchod podniků. Po dvouletém ověřování v praxi byly podnikové daně zrušeny a byl vytvořen takový systém vztahů podniků k rozpočtům, ve kterém se spojují přímé odvody s platbami daňovými. Pojem odvodu lze vymezit jako povinnou a nenávratnou platbu státních organizací do státního rozpočtu. Odvodový systém byl doplněn změnami důchodové daně v roce 1972 a přijetím nového zákona o zemědělské dani v roce 1974. Odvody byly upraveny zák. č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení. Byl tvořen : odvodem ze zisku, odvodem z jmění, odvodem z objemu mezd, příspěvkem na sociální zabezpečení, odvodem z odpisů základních prostředků, dodatkovými odvody a odvodem státních hospodářských organizací.

Po roce 1990 byl u nás uplatňován předchozí daňový systém s tím, že v něm byly provedeny některé důležité změny, aby mohl fungovat v přechodném období do realizace daňové reformy k 1. Lednu 1993. Byla přijata novela zákona o dani z obratu, tj. zákon. č. 107/1990 Sb. a prováděcí vyhláška č. 560/1990 Sb., která nabyla účinnosti od 1. ledna 1991. Novela zákona o dani z obratu, schválená Federálním shromážděním v dubnu 1990, představovala v podstatě první změnu původní právní úpravy daně z obratu platné téměř čtyřicet roků. Daň z příjmů obyvatelstva, jako jediná, byla upravena nově, a to zák. č. 389/1990 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1991.

Daňová soustava vychází ze zákona o soustavě daní přijatého dne 15. dubna 1992 ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky (Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění zákona 302/1993 Sb.) Platnost tohoto zákona pro Českou republiku je dána ústavním zákonem ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, tzv. recepční zákon). Ve smyslu zákona o soustavě daní je daňová soustava tvořena následujícími daněmi: Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu Daně spotřební, a to: daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu a destilátů, daň z piva, daň z vína, daň z tabáku a tabákových výrobků. Daně z příjmů: daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob. Daň z nemovitostí. Daň silniční. Daň z dědictví a darování. Daň z převodu nemovitostí. Daně k ochraně životního prostředí (nebyla dosud přijata). Jednotlivé daně jsou upraveny zákony, které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 1993. Tím bylo naplněno ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daňová soustava při klasifikaci daní vychází z členění daní (soustavy daní), která je upravována třemi okruhy předpisů:

a) hmotně právní – (co, kdo, z čeho a do kdy)
b) rozpočtová pravidla
c) procesně právní (zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění)

Soustava daní vychází z členění na daně přímé a nepřímé. Daně přímé se dále člení na daně z příjmů fyzických a právnických osob. K přímým daní majetkového typu v daňové soustavě patří daň z nemovitostí, daň dědická, daň z převodu nemovitostí, daň darovací a silniční daň. Daně nepřímé se člení na universální - DPH, selektivní – SPD, daně k ochraně životního prostředí. Daň z přidané hodnoty je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé nové daňové soustavy. Daň z přidané hodnoty z dřívější daňové soustavy nahradila daň z obratu a daň dovozní. Daň z přidané hodnoty byla poprvé zavedena ve státě Michigan (USA) v roce 1953. Pro její další rozšíření bylo velmi významné její zavedení ve Francii v roce 1954 (základní sazba činila původně 20 %). Ve druhé polovině 60. let bylo rozhodnuto o uplatnění daně z přidané hodnoty ve všech státech Evropského společenství. Tato daň byla v 60. a 70. letech zavedena i v dalších zemích západní Evropy (např. Rakousku, Norsku, Švédsku). Daň z přidané hodnoty je daní neutrální, což se projevuje v tom, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem) a tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky. Dani z přidané hodnoty podléhá i zboží při dovozu. Daň při dovozu zboží platí jak podnikatelské subjekty a jiné právnické osoby, tak i občané, pokud jimi dovezené zboží překročí určitý limit. Daň z přidané hodnoty nezávisí na počtu podnikatelů, kteří se účastní na výrobě; je-li výsledná daň stejná, odvede se do státního rozpočtu stejná část. Daň z přidané hodnoty je daní, která zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí jí dodavatel. Na rozdíl od daně z obratu se vlastně vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Plátce daně má nárok odpočítat od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu. Tím vlastně zdaňuje pouze tu přidanou část ke své nákupní ceně nakoupeného zboží a služby a nemá už nárok na

odpočet daně na vstupu. Daň z přidané hodnoty brání daňovým únikům a nutí podnikatelské subjekty k daňové disciplíně. Vystavený daňový doklad je rozhodující pro odvod nebo odpočet daně. Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a tato částka je vlastně pro jeho dodavatele daňovou povinností. Při dani z přidané hodnoty se vůči státnímu rozpočtu realizuje SALDO odpočtů za zdaňovací období, to znamená, že z hlediska podnikatele (plátce DPH) se kladné saldo odpočtů odvede - tzv. vlastní daňová povinnost - anebo naopak státní rozpočet podnikateli v případě záporného salda - tj. nadměrného odpočtu - vrací. Daň z přidané hodnoty je příjmem do státního rozpočtu České republiky. Je daní s výnosem přes 80 miliard ročně. Označována jako páteř celé daňové soustavy a státem iniciovaná přirážka k ceně, jako daň kaskádovitá. Právní úprava správy daně z přidané hodnoty vychází ze zákona o dani z přidané hodnoty a ze zákona o správě daní a poplatků. Správcem daně z přidané hodnoty je finanční úřad v místě sídla nebo bydliště plátce. Vzniká-li daňová povinnost okamžikem přechodu státní hranice, řídí se místní příslušnost místem přechodu státní hranice. Správcem daně z přidané hodnoty u dovozu zboží a příležitostné autobusové přepravy v tuzemsku je celní úřad. Konstrukce daně podle platné právní úpravy vychází z jednotlivých ustanovení, které jsou pro jednotlivé úkony a objekty daně zvláštní. Obecně se jedná především o plátce daně, osoby podléhající dani, zdanitelná plnění – místo a plnění, osoby mající zvláštní vztah k plátci, co musí obsahovat daňový doklad, uplatnění daně při dovozu a vývozu zboží, sazbu daně a výpočet daně, osvobození a nárok na odpočet daně a v poslední řadě daňové řízení – práva a povinnosti poplatníků a státu. Povinnost poplatníků a jí odpovídající nárok státu se opírá téměř ve všech státech o konstrukci zákonné závazkové povinnosti (tato konstrukce se označuje někdy jako obligace ex lege), na rozdíl od jiných povinnostních vztahů, zejména smluvních, které ovšem rovněž vznikají mezi státem (státními orgány) a členy státního organismu. Konkretizace povinností poplatníka k úhradě zákonného

nároku státu na určité peněžní plnění záleží v tom, že se určí existence jednotlivých prvků této povinnosti. Zpravidla však obecná povinnost se mnění v konkrétní závazek až po provedení určitých právních úkonů, které se uskutečňují různými technickými způsoby a za různé spoluúčasti subjektů zúčastněných na daném právním vztahu, jak to stanoví právní předpisy. Jejich souhrn se označuje jako vyměřovací a ukládací řízení a příslušné normy pak jako procesní právo daňové. Daňové řízení ve výše uvedeném smyslu tedy představuje právními předpisy normovaný postup subjektů zúčastněných při konkretizaci platebních povinností daňových a poplatkových. Jeho postup netvoří součást obecného řízení správního.

V našem správním řádu je tento procesní postup finančních orgánů upraven v zákoně o správě daní a poplatků, který i podpůrně vylučuje použití správního řádu. Daňové řízení je ovládáno obdobnými principy, které platí pro postup orgánů v ostatních oborech státní správy. V největším počtu případů se daňové řízení zahajuje z podnětu finančního orgánu (zásada oficiality), tak je tomu zejména v řízení o vyměření daní. Přitom se ovšem předpokládá spolupůsobení ostatních účastníků řízení, avšak není-li tato účast splněna ani na výzvu správního orgánu, bude řízení zahájeno a provedeno z úřední povinnosti. Se zmíněnou zásadou oficiality se zpravidla spojuje princip materiální pravdy, podle něhož příslušný finanční orgán má z úřední povinnosti zjistit spolehlivě stav věci, tj. všechny skutkové a právní okolnosti rozhodné pro určení práva a povinností, tj. pro konkretizaci právního vztahu účastníků řízení. Ovšem povaha finančních vztahů, která je odlišná od práv a povinností občanů, organizací a státu v ostatních oblastech, způsobuje, že v některých oblastech zákon ponechává na vůli povinného subjektu, zda své oprávnění uplatní. Případné odvolací řízení proti stanovenému poplatku je ovládáno zásadou dispoziční. Ze smyslu opravného řízení ovšem plyne, že k němu dochází téměř výlučně z podnětu účastníků řízení, a celý jeho průběh je ovládán principem dispozičním, který je

prosazen ve všech druzích odvolacího řízení před správními orgány. Z úřední povinnosti přezkoumává týž procesní orgán své rozhodnutí jen ve výjimečných případech, je-li na přezkoumané rozhodnutí obecný zájem. V oblasti platebních povinností je tento předpoklad dán zpravidla tehdy, jde-li o dodatečné zvýšení stanovené výše daně, poplatku či jiné dávky, čili o tzv. doměření. Jako forma daňového procesu je sice proklamována účast občanů na něm, a obdobně jako i u ostatních typů správních procesů, ani daňové řízení nepřipouští účast veřejnosti v jeho průběhu. Nadto osoby, které se jakkoli zúčastnily daňového řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se v něm dověděly. Zapůjčí-li se spisy zachycující průběh řízení jinému státnímu orgánu (nestátním subjektům se spisový materiál nesmí k dispozici dávat vůbec), stanoví příslušný státní orgán zapůjčující spisy, co z nich může být sděleno účastníkům řízení nebo jiným osobám. Lze tedy konstatovat, že zásadně řízení daňové probíhá neveřejně. Výjimka platí pro ty druhy souběžných řízení, která jsou ovládána zásadou veřejnosti, jako je např. řízení soudní; zde i stanovení soudních poplatků se uskutečňuje za přístupu veřejnosti. V daňovém řízení se uplatňuje zásada jak ústního, tak i písemného projednávání. Jsou aplikovány podle povahy jednotlivých procesních úkonů a etap. Hledisko hospodárnosti daňově správního procesu je ve své sféře příjmů prosazeno i některými procesními instituty. Je to zejména metoda srážky, kterou se vybírá v našem daňovém systému např. daň z příjmů. Měla by zde platit zásada jednoduchosti a hospodárnosti. Zájem jaký má stát na řádném hospodaření s prostředky určenými k úhradě nákladů spojených s plněním jeho funkcí, vede k tomu, že správa státních příjmů je svěřena specializovaným správním orgánům Jsou to především finanční úřady a finanční ředitelství, finanční orgány samostatných územních celků a také orgány celní. K nim přistupují všechny orgány státní správy (státní účelové fondy, soudy, atd.), jimž je svěřena působnost v oblasti státních příjmů, zejména povahy poplatkové. Nejširší kompetence je svěřena finančním úřadům a finančním ředitelstvím, ale také (celním

orgánům). Jsou to orgány pro správu daní a poplatků. Správou daní se rozumí právo činit všechna opatření potřebná ke správnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností občanů a organizací, zejména právo příslušnou platební povinnost stanovit (vyměřit), vybrat, vyúčtovat a kontrolovat z hlediska správnosti a včasnosti. Daně jsou z hlediska právního, platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatků, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Souhrn daní a poplatků platných v příslušném státě tvoří jeho daňovou a poplatkovou soustavu. Daně mohou být tříděny podle nejrůznějších hledisek a metod. Daně lze třídit např. podle účelu úhrady na daně všeobecné a účelové, podle hledisek finančně technických na daně přímé a nepřímé., podle únosnosti na osobní a věcné a podle daňových metod, jimiž se stát snaží zachytit společnou podstatu národního důchodu a výnosu národní práce.

Je to především daň důchodová, která zachycuje národní důchod, jak se hotově vytvořil ve formě individuálních důchodů, které jsou podkladem spotřebních hospodářství (domácností). Zvláštní postavení měla tzv. daň obratová, která byla současně daní z hospodářských aktů spotřebních i výdělečných, daní spotřební i výnosovou a mění svou povahu podle tendence hospodářských poměrů. Nejčastěji jsou daně rozlišovány na daně přímé a nepřímé, nazývané též spotřebními. Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení. O přímých daních hovoříme také tehdy, jestliže pro toho, kdo ji podléhá, resp. kdo jí hradí neexistuje žádná možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt. Přímými daněmi v naší daňové

soustavě jsou především daň z příjmů fyzických a daň z příjmů právnických osob.

Dalším rozlišovacím kritériem je skutečnost, že u nepřímých daní pak plátcem daně je jiná osoba než ta, která daň skutečně nese. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a kterou hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost ji přenést na jiný subjekt, především na spotřebitele. Patří sem daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Z hlediska předmětu se daně rozlišují na daně majetkového typu – daň z nemovitostí a daně důchodového typu – daně z příjmů. Podle periodicity vzniku daňové povinnosti pak lze daně dále dělit na daně pravidelně se opakující, např. daně z příjmů a daně případové – daň dědická. Obecným předpokladem vzniku a existence daňově právního vztahu je vždy, jako u všech právních vztahů, právní norma. Ze samotné právní normy většinou právní vztahy nevznikají. Právní vztah vznikne teprve, nastanou-li další skutečnosti. Okolnosti, které způsobují vznik, změnu nebo zánik právních vztahů, a tím vyvolají určité právní následky, se nazývají v právní teorii právními skutečnostmi.

Srovnání staré a nové daňové soustavy:

Stará daňová soustava vznikla v padesátých letech. Byla postupně upravována, a přesto se její základní principy příliš nezměnily. Vážnější zásahy přinesly až roky 1990 a 1991. Byla zrušená záporná daň z obratu a postupně byl zredukován počet jejich sazeb. Výrazně se změnilo zdaňování podnikatelského sektoru s výjimkou státních podniků. Velký podíl státu na řízení ekonomiky se odrážel v rozsáhlém financování potřeb výrobní a nevýrobní sféry ze státních rozpočtů. Stát soustřeďoval velký díl nově vytvořených finančních zdrojů, které postupně vkládal zpět do ekonomiky. To zvyšovalo objem státních rozpočtů a míru zdanění. Snižovalo to však odpovědnost organizací za tvorbu potřebných finančních zdrojů. Daň

z obratu se vybírala především v cenách spotřebních předmětů, zatímco výrobní prostředky nebyly zdaňovány. Tím se vytvořilo několik cenových hladin. Také spotřební předměty byly v rozdílném rozsahu zdaňovány, takže rozhodující část daně z obratu se vybírala z malého okruhu výrobků. Maloobchodní ceny spotřebních předmětů u značné části výrobků nestačily k úhradě výrobních nákladů a byly státem subvencovány. Ceny neodrážely ani náklady, ani poptávku. Byly nereálné. Daně byly diferencovány z různých hledisek. Diference sazeb a ostatních podmínek zdaňování sledovala spíše politické než ekonomické cíle. Rozdílně byly zdaňovány různé sektory. Byl preferován státní sektor proti družstevnímu a především proti soukromému. Proto snahy o rozvinutí drobného podnikání v druhé polovině osmdesátých let byly doprovázeny zmírněním sazeb daně z příjmů obyvatelstva. Rozdílně bylo zdaňováno zemědělství. Výhodněji byly zdaňovány příjmy z řádného pracovního poměru proti příjmům z některých vedlejších zaměstnání. Největším plátcem daní byly státní podniky, jejichž zdanění bylo vázáno na úkoly státního plánu. Plánovací orgány se snažily vyrovnat za výrobní sféru jako celek tvorbu zdrojů s jejich potřebou. Odchylky u jednotlivých podniků byly potom vyrovnávány dotacemi, popř. různými dodatečnými odvody.

Daně tak nevytvářely jednotnou základnu pro hospodaření každého podniku a tvorba disponibilních zdrojů neodrážela úroveň jejich hospodaření. Daně z majetku hrály pouze doplňkovou úlohu. Nebyly využívány k tlaku na efektivní využití výrobních faktorů, např. půdy. Podíl nepřímých daní výrazně klesal vlivem růstu objemu záporné daně z obratu. Tento trend byl výrazný především v osmdesátých letech, kdy se vláda snažila udržet nereálné nízké ceny mnoha spotřebních předmětů. Důchodové daně v sobě zahrnovaly také pojistné sociálního zabezpečení. Proto obyvatelstvo přímo nepřispívalo na financování těchto potřeb. Část daní a některé poplatky plynuly přímo do rozpočtů místních orgánů.

Jejich výše však nebyla propojena s potřebami místních orgánů, proto musely rozpočty vyšších stupňů poskytovat dotace a subvence k úhradě potřeb místních orgánů. Takto pojatá daňová soustava odpovídala potřebám uplatněného modelu plánovitého řízení.

Charakteristiku nové daňové soustavy bylo možno shrnout do několika obecných charakteristik. Nová soustava zdanění tak přistoupila jednotně ke všem fyzickým i právnickým osobám. Nerozlišovala proto mezi sektory, odvětvími. Všem fyzickým stejně jako právnickým osobám vytvořila stejné podmínky pro jejich hospodaření. Soustava zdanění byla budována s ohledem na dlouhodobý cíl vstupu do rámce Evropských společenství. To se odrazilo jek ve volbě druhů daní, které byly zavedeny, tak také při stanovení sazeb a jiných náležitostí nových daní. Přihlédnout k daňovým soustavám zemí ES bylo nutno proto, že jednotná ekonomika nemůže existovat aniž byly harmonizovány podmínky jejího fungování. Toto hledisko výrazně ovlivnilo zavedení a konstrukci daně z přidané hodnoty a soustavy spotřebních daní. Přechod na tržní ekonomiku se odráží ve snížení úlohy státu v ekonomice. Stát již by neměl v budoucnu financovat – např. výstavbu nových podniků. Měl by vytvářet pouze podmínky k rozvoji výroby, k podpoře exportu. Úloha státu však nemůže být odstraněna zcela. Existuje řada důvodů, které si působení státu k ovlivňování chodu ekonomiky vynucují. Selhání trhu je vážný důvod pro zachování vlivu státu v ekonomice. Proto je také v různých státech rozdílně organizovaná. Tyto rozdíly se odrážejí především v míře, v níž jednotlivé státy respektují sociální aspekty. Míra angažovanosti státu při podpoře rozvoje ekonomiky a především financování veřejných statků potom určuje rozsah zdrojů, které, které musí daňová soustava centralizovat. Platí vztah, čím vyšší rozsah veřejných statků je v dané zemi financován, tím vyšší sazby daní musí být uplatněny. Míru zdanění dále ovlivňuje produktivita práce. Čím vyšší je

produktivita práce v dané zemi, tím vyšší zdroje se vytváří a tím nižší mohou být sazby daní, aby pokryly potřeby veřejného sektoru. Velikost sazeb dále ovlivňuje daňový základ. Čím vyšší počet výjimek a odpočitatelných položek existuje, tím vyšší musí být sazby, aby se shromáždil potřebný rozsah finančních zdrojů. Proto požadavek o zmírnění zdanění některých příjmů nebo výrobků je současně požadavkem o zvýšení zdanění ostatních daňových subjektů a objektů. V nové soustavě se mění poměr mezi přímými a nepřímými daněmi. Zavedením daně z přidané hodnoty a spotřebních daní se výrazně zvýší podíl nepřímých daní na celkových příjmech státních rozpočtů. Zvýšení podílu nepřímých daní je doprovázeno změnou pojetí nepřímých daní. DPH platí všechny podnikatelské subjekty, které vyrábějí nebo prodávají výrobky nebo poskytují služby. Spotřební daně dále zvyšují ceny některých vybraných výrobků, a to zpravidla těch, u nichž je zájem omezovat spotřebu. V nové daňové soustavě se tak výrazně zvýšila váha zdaňování příjmů fyzických a právnických osob. Daně z příjmů tvoří vedle nepřímých daní druhý pilíř nové daňové soustavy. Zatímco nepřímými stát ovlivňuje spotřebu, daněmi z příjmů ovlivňuje rozdělování důchodů. Tím je vzájemně skloubeno působení jak z hlediska toho, co subjekty od společnosti berou (spotřeba), tak také toho, co pro společnost vytvářejí (příjmy). Z daňové soustavy byly vyloučeny platby, které byly účelově určeny na financování některých výdajů v oblasti veřejných statků. Jde o pojistné na financování potřeb sociálního zabezpečení, zdravotnictví a podporu v nezaměstnanosti. Toto pojistné již tvoří vlastní příjmovou základnu fondů sociálního zabezpečení, zdravotnictví a zaměstnanosti. Část tohoto pojistného platí zaměstnanci, druhou část, větší, uhradí zaměstnavatelé. Zavedením pojistného se vytvořil přímý vztah mezi velikostí příjmů a možnosti financování uvedených potřeb. Celková míra daňového zatížení se musí sledovat s ohledem na jejich výši. Sleduje se v tomto případě daňová kvóta.

Nová daňová soustava tak vyšla z potřeby daně jako významný nástroj fiskální politiky k ovlivňování chodu ekonomiky.

Dnes je však situace zcela jiná. Lze ji podřadit pod institut uplatňování DPH a SPD v rámci společného trhu Evropské unie (dále jen „EU"). Jedním ze základních pilířů EU je naplnění zásady volného pohybu zboží v rámci společného trhu EU a postupně vytváření cíleného stavu, tj. Jednotného trhu EU. Základy naplňování pojmu jednotný trh EU byly již položeny tím, že EU vystupuje s jednotnou obchodní politikou v rámci jednotného celního území EU, příslušnými směrnicemi EU se postupně vytvářelo i daňové území EU a omezovala se daňová výsost (nezávislost) členských států, zejména v oblasti uplatňování nepřímých daní. Proto i v této souvislosti bude přihlédnuto k Směrnici Rady (EHS) 77/388, která byla mnohokráte novelizovaná a jež ve formě národních zákonů o dani z přidané hodnoty je recipovaná do práva jednotlivých členských států EU.

Samotná preambule Směrnice rady ve vymezení cílů právní úpravy, tj. „dosažení společného trhu umožňující poctivou hospodářskou soutěž" svědčí snahám upravit systém přiznávání a odvádění DPH potřebám volného pohybu zboží. Zákon o dani z přidané hodnoty byl počátkem 90. let přijímán za situace, kdy osamostatňující se ČR po pádu komunistického režimu vytvářela v rámci provádění zásadních ekonomických reforem nový daňový systém, který měl svými parametry odpovídat daňovým systémům vyspělých západních demokracií, zejména pak států západní Evropy, neboť již v té době politická reprezentace počítala s budoucím začleněním ČR do Evropských společenství. Vyjednávání o dohodě o přidružení Československa k Evropským společenstvím započalo ještě dlouho před rozpadem společného federativního státu (20. 12. 1990) a vyústilo ve sjednání asociační dohody, která však v důsledku rozpadu Československa nikdy nevstoupila v platnost; místo ní byla sjednána a dne 16. 12. 1991 podepsána Prozatímní dohoda o obchodu a otázkách

s obchodem souvisejících mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou na jedné straně a Evropským hospodářským společenstvím a Evropským společenstvím uhlí a oceli na straně druhé, která byla pozměněna výměnnými dopisy ze dne 15. prosince 1992 a která pro ČSFR vstoupila v platnost na základě svého článku 49 dnem 1. 3. 1992 (sdělení o sjednání dohody vyhlášeno pod č. 226/1994 Sb.). Tato dohoda upravovala vztahy mezi Českou republikou (dále „ČR") a ES i po rozpadu Československa, a to až do doby, kdy vstoupila v platnost Evropská dohoda zakládající přidružení mezi ČR na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (vyhlášena pod č. 7/1995 Sb., dále jen „EDP"), podepsaná dne 4. 10. 1993, v níž se ČR mj. zavázala ke všeobecnému sbližování práva s právními předpisy Evropských společenství, čítaje v to i právo daňové (čl. 70 EDP). Právní úprava daně z přidané hodnoty byla v tehdejších členských státech Evropských společenství již dlouhou dobu před politickými změnami ve střední a východní Evropě, k nimž došlo koncem 80. let 20. století, právně regulována a harmonizována na úrovni práva ES, a sice v první řadě „Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)" (dále jen „Šestá směrnice"), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována. Smyslem a účelem Šesté směrnice je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz 4. odstavec odůvodnění Šesté směrnice). Je tedy zřejmé, že při koncipování návrhu zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH) byl podán 4. 11. 1992, zákon přijat 24. 11. 1992 a účinným se stal 1. 1. 1993) byla hlavním inspiračním zdrojem právní úprava na úrovni práva ES a dále též národní právní úpravy členských států ES; zákonodárce zde měl zjevně v úmyslu přijmout takovou právní úpravu daně z přidané

hodnoty, která by byla přinejmenším v základních rysech kompatibilní se Šestou směrnicí a s právními úpravami členských států Evropských společenství vycházejícími z této směrnice, a která by smyslu a účelu směrnice odpovídala právě s ohledem na tedy nadcházející přidružení ČSFR a ČR k Evropským společenstvím s perspektivou budoucího členství v nich. O tom konkrétně ve vztahu k ustanovení § 2b odst. 3 ZDPH svědčí i skutečnost, že jeho textace je v řadě ohledů přesným převodem obsahu některých částí čl. 9 Šesté směrnice, který pro účely DPH upravuje místo plnění u služeb. Je proto nasnadě, že při výkladu § 2b odst. 3 ZDPH nutno zásadně postupovat tak, aby tento výklad byl konformní s příslušnými ustanoveními Šesté směrnice, zejména pak s jejím čl. 9; odchýlit se od takovéhoto výkladu je ovšem zpravidla nezbytné v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže ZDPH či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části Šesté směrnice (obecně k „prozařování" komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie.[12]

III. 1 Kapitoly

Správa DPH při dovozu zboží:

Daň z přidané hodnoty je daní, která je spravována jak finančními úřady, tak i celními orgány. Při dovozu zboží podle § 4 odst. 1 písmeno r) zák. č. 235/2004 Sb., daň z přidané hodnoty spravují celní orgány. Ale zdaleka to není správa DPH tak, jak byla upravena a aplikována podle zákona č. 588/1992 Sb., tedy zákona o dani z přidané hodnoty, účinného do vstupu ČR do EU, kde v § 42

[12] *nález Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, zveřejněný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 ve sv. č. 24 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).*

uvedeného zákona bylo jasné ustanovení o použití celních předpisů pro výměr a výběr DPH při dovozu zboží. Vznik daňové povinnosti byl shodný se vznikem celního dluhu a výměr a výběr DPH tedy nečinil celníkům žádné problémy. DPH je daň postavená na valorických sazbách, stanovení základu daně bylo velmi jednoduché, tzn. celní hodnota + zboží + clo + případně vyměřená SPD. DPH byla vyměřována a vybírána jako organická součást celního dluhu. Nabytím účinnosti zák. č. 235/2004 Sb., tj. zákona o DPH účinného po vstupu ČR do EU, se situace změnila. Zákon o DPH již neobsahuje ustanovení, které umožňuje použití celních předpisů pro vyměření a vybírání daně z přidané hodnoty. Naopak taxativně určuje podmínky vzniku daňové povinnosti při dovozu zboží, tzn. vznik daňové povinnosti spojuje s propuštěním zboří do režimů s povinným placením cla, s nezákonným dovozem a s porušením podmínek režimu do něhož bylo zboží propuštěno. Splatnost DPH vyměřené celními orgány při dovozu zboží je shodná se lhůtami pro zaplacení cla (§ 101 odst. 1 zákona o DPH /dále i ZDPH/)).

Celní orgány jsou od 1.1.2004 v postavení výhradního správce spotřebních daní, od 1.5.2004 v postavení správce daně z přidané hodnoty při dovozu zboží. Metodicky však nejsou upraveny situace, kdy dochází ke slučování celních úkonů a úkonů daňového dozoru při dovozu zboží a dokonce vzniká nesprávný dojem, je-li zboží beze CLA, daně se uplatní podle daňových předpisů. Není to pravda. I když je zboží beze CLA, SPD se uplatní jako součást celního dluhu (pokud vybrané výrobky nejsou současně propouštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně), totéž platí do konce roku 2004 i o dani z přidané hodnoty, pokud dovozce je také registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Zákon od 1.1.2005 předpokládá, že celní orgány nebudou vyměřovat a vybírat DPH při dovozu zboží, pokud zboží má být propuštěno plátci daně. Dovozce-plátce daně bude DPH vypořádávat v rámci daňového přiznání obdobným způsobem jako při intrakomunitárních dodávkách zboží. Ale pozor,

bude-li dovoz zboží realizován neplátci DPH, celní orgány DPH vyměří a vyberou dosavadním způsobem, tj. na jednotném správním dokladu (JSD). Totéž platí jak pro dovozy zboží nemající obchodní charakter, kdy clo a DPH jsou vyměřovány platebními výměry na příslušnou částku celního dluhu jako před vstupem ČR do EU, tak i pro případy, kdy při vzniku celního dluhu následně vznikne daňová povinnost u případů dle § 23odst. 1, písm. d),e) f) g) h) [13]

---

[13] *d) nezákonným dovozem zboží,*

e) spotřebou nebo použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy,

f) porušením podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží,

g) porušením podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno, nebo

h) odnětím zboží celnímu dohledu.A to bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o plátce nebo neplátce DPH.

IV. Kapitoly

Význam ústavnosti zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP"nebo „daňový řád").

Uvedený zákon pamatuje na zásadu zákonnosti ve svém § 2 odst. 1, což se týká správce daně při jeho činnosti a v odst. 9 téhož paragrafu ZSDP, kde je stanovena v tomto ohledu povinnost daňovým subjektům a třetím osobám zúčastněným na daňovém řízení, přičemž tento aspekt je odražen i v ustanovení § 1 odst. 3 ZSDP z něhož plyne, že správci daně nejsou jen územní finanční orgány, ale též např. Ministerstvo financí, celní orgány, jakož i orgány obcí, které jsou věcně příslušné ke správě daní. Správce daně, ale i daňový subjekt, mají povinnost dodržovat právní normy z právních předpisů, které jsou součástí právního řádu České republiky ale i právní normy plynoucí z práva komunitárního přímo. Jedná se o dodržování Ústavy ČR, Listiny základních práv a svobod, jiných ústavních zákonů, zákonů a dalších obecně závazných předpisů. Zákon o správě daní a poplatků rozlišuje povinnost správců daně chránit zájmy státu na straně jedné a jejich povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů na straně druhé. Je tedy zřejmé, že zájmy státní správce daně chrání, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbá, což je odrazem zásady *„nechť každý svá práva střeží"*[14].

V návaznosti na dříve zmíněnou zásadu zákonnosti nutno dále dodat, že správce daně a ostatní osoby zúčastněné na daňovém řízení, ať už jsou v pozici daňových subjektů a nebo třetích osob, jsou vázány všemi ustanoveními, která definují základní zásady daňového řízení a jsou uvedena v ustanovení § 2 ZSDP.

---

[14] *Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, 4. aktualizované vydání. Anag, Olomouc 2005, str. 23-24*

Jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 150/01, *je třeba v řízení před správními úřady respektovat princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.* Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR) je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.

Protože platí, že státní moc může být uplatňována jen na základě zákona, v jeho mezích a způsobem, který zákon předvídá, jak stanoví čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR (ústavního zákona č. 1/1993 Sb., v platném znění) a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (publikované pod č. 2/1993 Sb., v platném znění) a jak samozřejmě plyne z postulátů teoretických, je například významné, podle kterého hmotně právního a procesně právního ustanovení zákona bude v té či oné věci postupováno, protože postup správce daně podle jiného než k věci určeného ustanovení není uplatňováním *„státní moci v případech, mezích a způsobem, které stanoví zákon*", ale postupem jiným, jímž ovšem státní moc již uplatňovat nelze.

IV. 1. Kapitoly

Promítnutí základních zásad daňového a správního řízení s přihlédnutím k reviznímu a kasačnímu principu

Nelze odhlédnout od skutečnosti, že od 1. 1. 2006 vstoupil v účinnost zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, z jehož ustanovení § 177 vyplývá, že jím upravené základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon (např. ZSDP v § 99) stanoví, že správní řád se nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, je správce daně podle mého názoru při své činnosti z hlediska dodržování aspektů zákonnosti vázán i těmito ustanoveními správního řádu. Z původního textu vládního návrhu a důvodové zprávy k němu lze vyčíst i odpověď na otázku, zda se základní zásady činnosti správních orgánů podle správního řádu vztahují i na výkon působnosti správních orgánů, postupující podle ZSDP, a to ve vztahu k § 2 tohoto zákona, obsahující základní zásady daňového řízení. [15] Vzhledem k tomu, že v původním znění návrhu správního řádu obsahovalo ustanovení § 177 odst. 1 (pův. § 188 odst. 1) druhou větu, a tato věta již v zákoně samotném obsažena není, se základní zásady vztahují i na proces podle ZSDP v těch případech, kdy ZSDP neobsahuje zásady odpovídající správnímu řádu (půjde zejména o promítnutí § 2 odst. 4 a § 6 správního řádu do daňového řízení. (zde v případě dotčených osob správního řádu /viz dotčené subjekty u ZSDP/ analogie legis.

Po nabytí účinnosti zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, tj. od 1. 1. 2006 byl učiněn pokus o sjednocení základních zásad činnosti správních orgánů. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto zákonu mají tyto základní zásady činnosti sloužit potřebám výkladu konkrétnějších ustanovení zákona a zároveň obsahují některé povinnosti správních orgánů, jakož i osob, s nimiž je vedeno správní

[15] *„Toto ustanovení se neuplatní při správě daní, poplatků a odvodů"*;

řízení. Každé konkrétní ustanovení správního řádu je nutno vykládat v kontextu základních pravidel řízení, která se mají stát páteří celého správního řízení, nikoliv jen prázdnou proklamací. Zákonodárce předpokládal, že základní zásady činnosti správních orgánů se uplatní při veškerém výkonu veřejné správy, přičemž z jeho pohledu je nepřijatelné, aby např. zvláštní zákon vyloučil užití správního řádu a sám dostatečně neupravil alespoň základní zásady řízení. Pokud by se tak i přes to stalo, bylo by možno takový postup považovat za postup v rozporu se zásadou legality obsaženou v čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tyto základní zásady jsou ve správním řádu zakotveny v § 2 až 8, přičemž pro účely této publikace postačí stručné seznámení s nimi. Správní řád zakotvuje zásadu zákonnosti, zásadu správního uvážení, zásadu šetření práv nabytých v dobré víře, zásadu respektování veřejného zájmu a zásadu materiální pravdy. Protože je veřejná služba financována z prostředků získaných výběrem daní od daňových poplatníků, stanovil zákonodárce, že veřejná služba je službou veřejnosti a že každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříc. V tomto ohledu je tedy zejména povinen je poučit o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné. Správní orgán by rovněž měl umožnit dotčeným osobám uplatňovat jejich práva a oprávněné zájmy. Jelikož celou řadu sporů či konfliktních situací bylo možno řešit při vynaložení potřebného úsilí pokusem o smír, uložil zákonodárce správnímu úřadu povinnost pokusit se o smírné odstranění rozporů, jež by mohly bránit řádnému projednání věci. Ke smíru však nesmí správní úřad účastníky řízení jakkoliv nutit, např. s využitím pohrůžky průtahů v řízení apod. Zákonodárce vedle dříve uvedeného uložil správnímu úřadu jednu z klíčových zásad, totiž zásadu rozhodovat ve věci bez zbytečných průtahů. Pokud by tak správní úřad nečinil, tzn. že by v řízení neučinil žádný úkon, obsahuje správní řád opatření proti nečinnosti tohoto správního úřadu. Správní

řád též pamatuje na ústavně zakotvenou rovnost všech osob a zákaz diskriminace v průběhu správního řízení, stanovuje správním orgánům povinnost vystupovat jednotně jako reprezentant určitého obecného veřejného zájmu a nezapomíná ani na povinnost ukládanou těmto orgánům spolupracovat tak, aby to nebylo v rozporu s principy dobré správy.

Zákonnost by se ve veřejné správě měla projevovat požadavkem přesného a přímého dodržování a plnění obsahu právních norem všemi subjekty správního práva, uskutečňováním funkcí veřejné správy příslušnými metodami a formami realizace výlučně na základě zákonů a při přímém respektování zákonných práv a svobod občanů a poskytováním právní ochrany subjektům správního práva v jejich právním postavení. K zajištění zákonné realizace cílů a úkolů veřejné správy slouží tzv. záruky zákonnosti ve veřejné správě. K zárukám zákonnosti ve veřejné správě patří :
- zrušení, změna, sistace vadných správních aktů a jiných opatření ve veřejné správě, kontrola veřejné správy, uplatňování odpovědnosti za porušení právních povinností a přímé donucení ke splnění právní povinnosti. S dalším rozvojem moderního státu i společnosti k tomuto výčtu záruk ještě přibyly právo na přístup k informacím, petice a stížnosti, disciplinární odpovědnost pracovníků veřejné správy, Veřejný ochránce práv a ochrana před nezákonnou nečinností veřejné správy. Ovlivňuje nový správní řád daňové řízení? V kontextu s výše zmíněným se objevily názory, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, avšak sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. V návaznosti na uvedenou dikci zákona třeba uvést, že daňové řízení je ovládáno řadou základních zásad stanovených v § 2 odst. 1 až 9 ZSDP, které musí být respektovány jak pracovníky správce daně, tak i dalšími osobami zúčastněnými na řízení. Ačkoliv správa daní je bezesporu výkonem veřejné správy,

není zcela pro aplikaci základních zásad činnosti správních orgánů podle správního řádu v daňovém řízení splněna podmínka absence zásad, které by alespoň rámcově zásady činnosti orgánu státní správy na konkrétním úseku jeho činnosti upravovaly. V případě daňového řízení tak zákonodárce učinil v § 2 odst. 1 až 9 ZSDP. Je ovšem nezpochybnitelné, že výčet těchto zásad není ve vztahu k výčtu základních zásad činnosti správních orgánů úplný, resp. některé zásady ZSDP oproti správnímu řádu výslovně nezmínil. Podíváme-li se podrobněji na základní zásady, kterými je ovládáno daňové řízení, poměrně lehce zjistíme, že jsou zde obsaženy zejména zásada zákonnosti, zásada součinnosti, zásada hospodárnosti, zásada volného hodnocení důkazů, zásada neveřejnosti daňového řízení, zásada oficiality, zásada materiální pravdy, tedy jinak povinnost správce daně zahájit daňové řízení ex offo i v případě, kdy by sice řízení být zahájeno mělo, nicméně daňový subjekt nesplnil zákonem uloženou povinnost. ZSDP obsahuje též ve svých základních zásadách zásadu rovnosti daňových subjektů v řízení.

V kontextu s probíranou problematikou třeba dodat, že v daňovém řízení je vždy rozhodující skutečný obsah právního úkonu nebo jiné rozhodné skutečnosti, a to bez ohledu na to, je-li zastřen jiným stavem formálně právním. Správce daně díky tomu nebude přihlížet k byť formálně dokonalému právnímu či jinému úkonu, pokud jeho skutečný obsah je jiný. K této zásadě musí správce daně přihlížet i tehdy, pokud svědčí ve prospěch daňového subjektu. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. V této souvislosti je pak nutné si položit otázku zda jednání účastníků (konkrétní) v určitém případě není jednáním, které zákon obchází. V tomto duchu a s přihlédnutím zásad ústavnosti plyne, že takovým obcházením je jednání, které spočívá v tom, vyhnout se závaznému pravidlu záměrným použitím účinného

prostředku, který činí tento (zakázaný) výsledek nenapadnutelným z hlediska platného práva. Prostředek je účinný tehdy, pokud je zakázaného výsledku dosaženo bez použití sankce, či alespoň sankce, jež by byla schopna tento výsledek zpochybnit. Naopak, použití neúčinného prostředku nedovoluje docílit zamýšleného zakázaného výsledku způsobem, který by byl napadnutelným z hlediska platného práva. Pro danou věc je rozhodující, že skutkový stav musí být řádně zjištěn.

Vzhledem k výše uvedenému autor uvádí, že při respektování základní zásady daňového řízení, zejména zásady zakotvené v ustanovení § 2 odst. 7) ZSDP, podle které se bere v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj, je nutné v jednotlivých případech hodnotit jednání jednotlivých subjektů právních vztahů s přihlédnutím k jejich oprávněným zájmům a povinnostem. V rámci skutečného zjištění je pak třeba osvědčit, který stav je zastřený, odlišný od stavu skutečného. Jinými slovy, správní orgán při aplikaci tohoto ustanovení musí také zjišťovat v uvedených souvislostech též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, slovy zákona „skutečný obsah právního úkonu". Užitím materiálního nahlížení na právní úkony se bere vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, bez ohledu na to, je-li zastřen stavem formálním. Je třeba v uvedených souvislostech se také zabývat spornou otázkou, za jakých okolností a jakým způsobem bude moci v dané věci citované ustanovení daň.ř. aplikovat. S přihlédnutím k hodnocení aplikace a interpretace zákonem vymezeného „skutečného obsahu právního úkonu" v dané věci, správní orgán přihlédne i k východiskům teorie práva, ve světle základů občanského práva hmotného.

Pro správné uchopení výše uvedeného ustanovení v aplikaci pro posouzení věci, je zejména podstatné ustanovení § 34 a 37 odst. 1) a

2) a 39 občanského zákoníku. I v daňovém řízení platí, že právní úkon musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně, jinak je neplatný. Vůle musí být nejen svobodná, ale i vážná, což znamená, že úmysl účastníků právního vztahu musí skutečně směřovat k vyvolání právních účinků, které jsou s jejím projevem spojeny. V rámci společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem lze tak rozlišit (absolutní simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý právní úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon a jednak relativní simulace (dissimulace), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný.

Poněvadž základní zásady činnosti správních orgánů obsažené v § 2 až 8 správního řádu vychází zejména z čl. 2 odst. (2) Listiny základních práv a svobod s přihlédnutím k závazným právním normám EU a ratifikovaným mezinárodním smlouvám, a § 177 správního řádu, se pokouší tyto základní zásady přenést do činnosti všech orgánů veřejné správy, jejichž předpisy neobsahují úpravu odpovídající těmto zásadám, nabízí se otázka, zda lze tyto zásady aplikovat rovněž v daňovém řízení, a to bez ohledu na to, že ZSDP vlastní úpravou základních zásad disponuje. To však nic nemění na skutečnosti, že některé zásady vyjádřené ve správním řádu v zásadách uvedených pro daňové řízení zcela absentují. Vzhledem k tomu, že územní finanční orgány a celní orgány při své činnosti realizují výkon veřejné správy a ZSDP v některých ohledech upravuje základní zásady daňového řízení odlišně ve vztahu k základním zásadám činnosti správních orgánů podle správního řádu, mělo by být zodpovězeno, zda je ust. § 2 odst. 1 až 9 ZSDP. ve vztahu k ust. § 2 až 8 ve spojení s ust. § 177 správního řádu lex specialis a z toho důvodu se právní úprava obsažená v zmíněných ustanoveních správního řádu v daňovém řízení neaplikuje, či zda je tomu naopak. Jako vhodná otázka se rýsuje též pochybnost, zda za předpokladu, že ZSDP neupravuje základní zásady daňového řízení v celém komplexu jako správní řád, by nebylo možno v daňovém řízení s odkazem na

§ 177 správního řádu převzít jen ty zásady, které nejsou v ZSDP výslovně upraveny.

K položení této otázky svádí i dikce ust. § 177 správního řádu, neboť se zde stanoví, že základní zásady činnosti správních orgánů se při výkonu veřejné správy použijí i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. S využitím obsahu důvodové zprávy se lze přiklonit k závěru, že nejsou-li základní zásady činnosti rovny minimálně rozsahu základních zásad činnosti podle správního řádu, přičemž dostatečnost těchto základních pravidel činnosti se má navíc hodnotit podle jejich obsahu, nikoli podle toho, zda příslušný právní předpis má takto některá svá ustanovení formálně označena jako základní zásady činnosti, je třeba tyto zásady bezesporu aplikovat. Nebude-li zvláštní předpis vylučující použití správního řádu obsahovat dostatečné základní zásady činnosti, při postupu podle tohoto zákona při výkonu veřejné správy se užijí § 2 až 8 správního řádu, přičemž tato zásada vyplývá z ústavního požadavku legality, jenž je vyjádřen v čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. I když správní řád i nadále respektuje skutečnost, že daňové řízení je zvláštním druhem správního řízení, což je příkladmo vyjádřeno v ust. § 62 odst. 4 a dalších správního řádu, pro aplikaci základních zásad činnosti správních orgánů, popř. minimálně těch zásad, které ZSDP výslovně neupravuje, svědčí vedle obsahu důvodové zprávy též ta skutečnost, že § 177 je ve správním řádu začleněno do společných, přechodných a závěrečných ustanovení tohoto právního předpisu. Tento právní předpis, alespoň co se týče obsahu důvodové zprávy, též usiluje o sjednocení základních zásad činnosti všech správních orgánů. Při výkladu vztahu § 177 správního řádu ve vztahu k § 2 ve spojení s § 99 ZSDP je dle mého názoru oprávněná i argumentace § 180 odst. 1 správního řádu.

Jak již teoretická fronta dovodila, pro výklad použitelnosti základních zásad správního řízení v řízení daňovém je mimo § 177 správního řádu podstatný i jeho § 180 odst. 1, a to právě proto, že toto ustanovení, které postihuje přesně (speciálně) popsané situace, má (jde-li o takové situace) povahu zvláštního předpisu. Jinak řečeno, správní řád se podle svého § 180 odst. 1 použije subsidiárně i v případech, kdy správní řád jeho použití výslovně vylučuje. Musí ovšem jít pouze o dosavadní předpisy, tedy o předpisy s účinností do 31.12.2005 včetně, což plyne ze zařazení § 180 mezi ustanovení přechodná. Zatímco tedy do 31. 12. 2005 byl správní řád subsidiárně použitelný jen pro řízení, které dosavadní předpisy v celém rozsahu neupravovaly, např. v řízení o příslušenství daně, nikoli však pro řízení o dani samotné, od data své účinnosti 01.01.2006 je subsidiárně použitelný pro všechna řízení, i pro řízení daňové, a to tehdy, kdy ZSDP pro řízení nestanoví nic. V komparaci k § 180 odst. 1 správního řádu, pak ustanovení § 177 správního řádu se od své účinnosti dnem 1.1.2006 užije všude tam, kde při výkonu veřejné správy kterýkoliv zvláštní právní předpis základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 správního řádu neobsahuje, byť užití správního řádu zvláštní předpis sám výslovně vylučuje a to bez ohledu na fakt, kdy takový zvláštní právní předpis účinnosti nabyl.

Lze tedy shrnout: tam, kde právní úprava ZSDP neodpovídá zásadám stanoveným v § 2 až 8 správního řádu, je třeba postupovat i v daňovém řízení podle těchto zásad.[16] Jak upozorňuje jeden ze spoluautorů nového správního řádu, dostatečnost základních pravidel činnosti se navíc bude hodnotit podle jejich obsahu, nikoli podle toho, zda daný zvláštní zákon má některá ustanovení formálně označená jako základní pravidla činnosti správních orgánů, či nikoli. K tomu dále nutno uvést, že z původního textu vládního návrhu a důvodové zprávy k němu lze vyčíst i odpověď na otázku, zda se základní zásady

[16] *Kindl, M. Správní řád v daňovém řízení? Právní fórum č. 3/2006, str. 15.*

činnosti správních orgánů podle správního řádu budou vztahovat i na výkon působnosti správních orgánů postupujících podle ZSDP a to ve vztahu k § 2 tohoto zákona obsahujícího základní zásady daňového řízení, neboť vzhledem k tomu, že v původním znění obsahoval § 177 odst. 1 (původně § 188 odst. 1) i druhou větu, kde se uvádělo, že: „Toto ustanovení se neuplatní při správě daní, poplatků a odvodů". A tato věta již v zákoně obsažena není, proto se budou základní zásady vztahovat i na proces podle ZSDP v těch případech, kdy ZSDP neobsahuje zásady odpovídající správnímu řádu (půjde zejména o promítnutí § 2 odst. 4 a § 6 správního řádu do daňového řízení).

Konstatoval-li Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 190/01 z 1. 11. 2001, že procesní řády v právním systému České republiky tvoří od sebe oddělené procesní soustavy, jejichž vzájemné propojení, resp. propojení s jinými zákony z pohledu určitosti a předvídatelnosti procesních pravidel musí být procesním zákonem výslovně upraveno, pak z tohoto pohledu zřejmě nelze cokoliv zásadního ust. § 177 správního řádu vytknout. Jelikož však výklad právní normy v podmínkách moderní civilizace nemusí patřit mezi ty nejsnadnější úkoly, lze v případě pochyb, který cíl chování je správný, určit s pravděpodobností hraničící s jistotou, že správný je cíl, jehož dosažením je naplněn požadavek (postulát práva), aby co největší počet osob vázaných předpisem, mohl podle svého nejlepšího vědomí a svědomí svobodně uplatnit vyvinutí nebo rozvinutí svých osobnostních vlastností, schopností, vloh a nadání za účelem osobního vývoje a zrání, a to nikoliv na úkor jiného nebo přírody.[17] Je-li celkem nesporné, že základní zásady činnosti správních orgánů nebo daňového řízení mají dopad do sféry práv, jejichž katalog je obsažen v Listině základních práv a svobod, může mít tento výklad své opodstatnění a pokud ve světle důvodové zprávy k správnímu řádu

[17] *Telec, I. Metodika výkladu právních předpisů, Doplněk. Brno, 2001, str. 28.*

mělo být zakotvením základních zásad činnosti správních orgánů dosaženo sjednocení postupu správních orgánů, a to zejména na těch úsecích, kde tyto zásady nejsou upraveny vůbec anebo v menším rozsahu než ve správním řádu, nemělo by ani daňové řízení zůstat v tomto ohledu výjimkou.

K některým zásadám činnosti správních orgánů podle správního řádu.

Zásada předvídatelnosti (legitimního očekávání). Tato zásada představuje garanci ústavního principu rovnosti v právech a v důstojnosti, rovnosti před zákonem (a též zákazu diskriminace). V praxi by to mělo znamenat, že veřejná správa by si při svém rozhodování měla podržet určitou míru kontinuity, vytvářet ustálenou rozhodovací praxi, jež by měla být měněna jen v odůvodněných případech, tzn. tehdy, jsou-li důvody ke změně postoje legitimní. Takováto zásada ve vztahu k vydávaným správním aktům s sebou přináší i povinnost odůvodňovat rozhodnutí, která se dotýkají práv a povinnosti jednotlivců zejména ve vztahu k použití správního uvážení či v případech změny skutečností v dosud ustálené praxi.

Poněvadž takto výslovně vyjádřená zásada do 31.12. 2005 v řízení vedeném před správními orgány absentovala, vyvolávala tato absence zejména v daňovém řízení požadavky na zavedení tzv. všeobecné editační povinnosti, když tento požadavek byl umocňován proslulou nepřehledností a složitostí daňových zákonů. Výsledkem těchto snah pak bylo zakotvení „závazného posouzení" § 34b do ZSDP s výslednicí postupného zavádění okruhové editační povinnosti v případech stanovených zvláštním zákonem. V současné době jsou takovými zvláštními zákony např. zákon o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů a ZDPH. V důsledku existence zásady předvídatelnosti by měl správní orgán nejenom v odůvodnění svého rozhodnutí o závazném posouzení mj. uvést úvahy, kterými se řídil při hodnocení podkladů pro jeho vydání ale také, jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřeními k podkladům pro

rozhodnutí (srov. § 68 odst. 3 správního řádu.) a to nejen proto, aby případné odchylky od předvídatelného rozhodnutí byly zřejmé, transparentní a plnily požadavky „dobré správy". Jak bývá konstatováno, zásady činnosti zařazené do úvodní části správního řádu vycházejí z obecných požadavků na kvalitu postupů a činnosti veřejné správy, které tímto principem „dobré správy" good administration" bývají souhrnně označovány.

I přes to, že tyto uvedené principy nejsou striktně definovány, panuje obecnější shoda (zejména v některých dokumentech Rady Evropy) o tom, jaké vlastnosti by měl řádný výkon veřejné správy mít v podmínkách moderního státu. Jsou-li zmíněné zásady výslovně zařazeny do textu zákona, není potřebné hledat důvod jejich závaznosti v ústavních zákonech, mezinárodních smlouvách nebo v dalších dokumentech. Z toho pak lze dovodit, že vedle přímé právní závaznosti mají tyto zásady též tradiční úlohu v tom, že jsou interpretačním pravidlem pro výklad a aplikaci jednotlivých ustanovení zákona, popř. těch ustanovení, která upravují postupy správních orgánů v jednotlivých zvláštních zákonech, jež jsou ve vztahu speciality k úpravám obsaženým ve správním řádu[18]. Přijmeme-li takový závěr, zjistíme, že § 32 odst. 3 ZSDP je se zásadou předvídatelnosti v rozporu, jelikož naopak v daňovém řízení platí zásada, že rozhodnutí vydané správcem daně musí být odůvodněno jen tehdy, pokud tak stanoví tento /ZSDP/ nebo zvláštní zákon. Je správní řád, resp. tato jeho zásada vyjádřená v § 2 odst. 4 lex specialis vůči ust. § 32 odst. 3 ZSDP ? Má-li platit dříve uvedený závěr, že základní zásady činnosti správních orgánů jsou závazné i pro postup správců daně, pak by bezesporu došlo k situaci, že uvedené ustanovení ZSDP by bylo s touto zásadou v rozporu.

Jak bývá nezřídka v praxi zdůrazňováno, ZSDP nestanoví ani rozsah poskytovaného odůvodnění, čímž se opět nápadně od správního řádu

[18] *Skulová, Průcha, Havlan a Kadečka : citované dílo, str. 36 – 37*

odlišuje, přičemž jedním z důležitých zájmů správce daně by mělo být i to, aby rozhodnutí bylo přesvědčivé[19].

Zásada rychlosti a hospodárnosti postupů (procesní ekonomie). V praxi vyjadřuje tato zásada to, že správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené (to samozřejmě za předpokladu, že není lhůta zákonem stanovena), použijí se k nápravě daného stavu ustanovení o ochraně před nečinností.

Protože správní řád na rozdíl od ZSDP výslovně lhůty pro provedení jednotlivých úkonů ze strany správních orgánů zakotvil, vyvstává otázka, nakolik lze o termínu přiměřenost hovořit v daňovém řízení, kde většina lhůt, jež jsou ukládány správcům daně, není uložena zákonem, nýbrž je uložena pokyny řady D. Tyto pokyny vydává ke sjednocení praxe Ministerstvo financí k jednotlivým problémovým okruhům daní. Pokyny řady D nejsou právními předpisy, což znamená, že jsou-li v rozporu s právními předpisy, musí správce daně jednat výhradně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy[20]. Z hlediska závaznosti k nim tedy z hlediska výkonu pracovní činnosti musí přihlížet toliko pracovníci správce daně, nikoliv však daňový subjekt nebo třetí osoba. S přihlédnutím k výše uvedeným faktům se pak lze ze strany daňových subjektů v současné době při vyřizování jejich podnětů, podání, event. při vydání rozhodnutí odvolávat zejména na dodržování čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tj. právo na spravedlivý způsob vedení procesu, které v sobě dle názoru Ústavního soudu též zahrnuje právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. I při vědomí toho, že ZSDP blíže nespecifikuje pojem „bez zbytečných průtahů" a současně s tím neukládá v drtivé

---

[19] *Kobík, J. : Správa daní a poplatků s komentářem, nakl. Anag Olomouc 2004, str. 206 - 207*

[20] *Boněk, V. a kol. : Daňové pojmy, lexikon, Jiří Motloch – Sagit Ostrava 2001, str. 299*

většině případů správcům daně lhůty pro provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení, se nelze spokojit s konstatováním, že pro rozhodování správců daně platí v této oblasti určité vakuum. Ve svém nálezu[21] dospěl Ústavní soud k závěru, že skutečnost, že správní orgán po dobu více jak devět měsíců neučinil v řízení žádný úkon, jednoznačně dokládá, že nepostupoval, tak, aby věc byla vyřízena bez zbytečných průtahů, což zakládá porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Převedeme-li tyto závěry do praxe, je zřejmé, že správce daně, který bezdůvodně (tedy v případě, kdy neexistují nějaké zásadní důvody v podobě složitosti řízení apod.) neučinil v zahájeném daňovém řízení déle než 12 měsíců žádný úkon, ztěžuje pozici daňového subjektu a nevyřizuje věc bez zbytečných průtahů.

V otázce závaznosti, event. vynucení splnění lhůt obsažených v interních pokynech řady D zaujal Ústavní soud názor, že lhůty obsažené v těchto pokynech mají jistý punc závaznosti pro pracovníky správce daně, nicméně z dikce pokynů D-144 a D-125 je zjevné, že ani interním pokynem není dána možnost prodlužovat lhůty do nekonečna, a to ani v případech mimořádných, zejména s mezinárodním prvkem.

Ústavní soud sice vycházel ze skutečnosti, že lhůty pro vyřizování věcí nejsou v daň.ř. pro správce daně stanoveny, nicméně daňový subjekt má i v takovém případě právo na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě a respektování práva, aby jeho věc podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod byla projednána bez zbytečných průtahů.[22]

Při hledání odpovědi na otázku, zda jsou v souvislosti s dříve popsanými zásadami pro správce daně závazné např. i lhůty stanovené správním řádem lze zaznamenat i názory, že i k těmto lhůtám musí správce daně při své činnosti přihlížet, přičemž není-li zákonná lhůta stanovena, lze použít analogie iuris a uplatnit pravidla o lhůtách

---

[21] *sp. zn. II. ÚS 225/01 z 4.7. 2001*

uvedená v § 71 správního řádu. Ačkoliv se všeobecně použití analogie ve veřejném právu spíše zapovídá, platí tento závěr stoprocentně ve vztahu k veřejnému právu hmotnému. Ve vztahu k právu procesnímu již není právní teorie tak zásadová, tedy se víceméně připouští. Nicméně jinak platí, že analogie je v tomto odvětví práva nepřípustná zejména tehdy, pokud by se v důsledku její aplikace zhoršovalo právní postavení (osoby o jejíž právech a povinnostech se ve správním procesu rozhoduje /dále i jen „osoba"/). Je tedy s odkazem na uvedené zřejmé, že jedná-li se o procesní ustanovení v procesním předpisu lze bezpochyby analogii použít, avšak v případě, kdy se jedná o hmotněprávní ustanovení v procesním předpise, nelze již tento závěr zobecňovat, nýbrž bude třeba zamyslet se nad důsledky této aplikace, tj. zda by nedošlo ke zhoršení postavení osoby ve vztahu k veřejné správě. Je nesporné, že stanovením lhůt v právní normě pro provedení úkonů správnímu úřadu by k takovému zhoršení zcela určitě nedošlo a ve shodě s autorem tohoto názoru lze tedy analogii připustit. Otázkou ovšem zůstává, nakolik je daňová správa za současného stavu ochotna a schopna k těmto závěrům při své praktické činnosti přihlížet. S odkazem na výše zmíněné lze konstatovat, že zatímco do 31.12. 2005 se mohl daňový subjekt práva na projednání věci bez zbytečných průtahů dovolávat s odkazem na čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, od 1.1. 2006 již je toto právo výslovně zakotveno i v § 6 odst. 1 správního řádu, jenž je závazný s přihlédnutím k dříve uvedenému i pro správce daně. Neučiní-li tedy po tomto datu správce daně úkony ve lhůtě přiměřené (tedy zejména s odkazem na lhůty stanovené interními pokyny a výkladem těchto pojmů v judikatuře Ústavního soudu), je daňový subjekt oprávněn se obrátit s žalobou na správní soud, jenž by měl proti této nečinnosti správce daně zjednat nápravu. Nevydal-li správce daně v přiměřené lhůtě rozhodnutí a nepodnikl-li žádné další kroky k vyřízení věci, lze na tento jeho postup pohlížet jako na jiný zásah orgánu veřejné moci.

---

[22] *Nález sp. zn. IV. ÚS 146/01*

Přijmeme – li kogentní ustanovení § 177 správního řádu a ani nic jiného, jak uvedeno shora, správnímu orgánu nezbývá – pak přijetím zásady procesní ekonomie obsažené v § 6 odst. 1 správního řádu dojdeme nepochybně i ke zjednání nápravy ochranou před nečinností uvedenou v § 80 správního řádu. A to právě proto, že ZSDP lhůty pro vydání rozhodnutí (a to ani v odvolacím řízení) nemá, pak platí lhůta přiměřená tehdy a jen tehdy, není-li zákonná lhůta stanovena. Znamená to, že ochrana před nečinností podle § 80 správního řádu se i v daňovém řízení provede nadřízeným orgánem opatřeními z moci úřední, jakmile se o nečinnosti dozví (§ 80 odst. 1 správ. řádu) nebo i tehdy, nezahájí-li příslušný správní orgán řízení ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se dozvěděl o skutečnostech odůvodňujících zahájení řízení z moci úřední (§ 80 odst. 2 správ.řádu). U těchto dvou odstavců při splnění jejich zákonných podmínek činí nadřízený orgán opatření proti nečinnosti z moci úřední. U odstavce třetího § 80 správ.řádu, kdy se jedná o preventivní opatření, záleží na správním uvážení nadřízeného orgánu, zda při splnění tam uvedených podmínek, opatření proti nečinnosti učiní. Opatření proti nečinnosti může nadřízený orgán činit hned několika způsoby:[23]

Důvody, proč však nadřízené orgány uvedená opatření (a to i ze své povinnosti) z moci úřední v daňovém řízení nečiní, nutno spatřovat především v tom, že řízení daňové oproti řízení obecně správnímu je povětšinou mnohem sofistikovanější, časově i odborně náročnější a speciálnější a mimo jiné převážně nutně vyžadující u daňových (finančních i celních a jiných) orgánů i místní příslušnost, takže při

---

[23] *podle § 80 odst. 4 písm. a) – přikázáním nečinnému správnímu orgánu k učinění potřebných opatření ke zjednání nápravy,*
podle § 80 odst. 4 písm. b) převzít věc sám (atrakcí) a rozhodnout,
podle § 80 odst. 4 písm. c) pověřit jiný správní orgán (delegací) ve svém správním obvodu k provedení řízení,
§ 80 odst. 4 písm. d) vše správního řádu, se pro potřeby daňového řízení neuplatní.

vzetí do úvahy těchto skutečností se při uplatňování shora uvedených opatření proti nečinnosti může dojít k výsledkům zcela opačným a řízení tím vlastně prodloužit. Dále je nutno vzít v úvahu i skutečnost, že nečinností není a nemůže být samotné nevydání rozhodnutí v daňovém řízení, nýbrž nečinění úkonů v daňovém řízení pro vydání rozhodnutí potřebných a to ať už se daňové orgány pohybují v daňové kontrole při zjišťování a prověřování daňového základu (ne zcela přesně nazývaném řízením zjišťovacím) anebo se pohybují v řízení vyměřovacím, vytýkacím, dokazovacím, neřku-li v řízení odvolacím, jež v sobě může zahrnovat i předchozí uvedená řízení či jiným a pakliže jsou takovéto úkony činěny, nelze o nečinnosti v daňovém řízení hovořit.

Lze tedy uzavřít, že ačkoli je brána pro opatření proti nečinnosti pomocí zásad správního řádu otevřená, nadřízené orgány právě proto s rozumným odkazem na shora uvedená specifika daňového řízení takto nečiní, neboť by svými opatřeními proti nečinnosti správce daně právě proti zásadě procesní ekonomie ve většině případů paradoxně směřovaly. Autor této práce je však i toho názoru, že v některých, byť z hlediska četnosti zcela výjimečných případech, by stálo zato, aby nadřízený orgán opatření proti nečinnosti uvedená v § 80 odst. 4, písmen a), b), c) při niterném zkoumání podmínek k tomu nutných uvedených v § 80 odst. 1, 2, 3 přesto učinil. I při přetrvávající absenci v ZSDP výslovně stanovených lhůt pro provedení úkonů správcem daně má daňový subjekt s odkazem na dikci základních zásad činnosti správních orgánů další možnost požadovat na správci daně, aby jeho věci vyřizoval v přiměřené lhůtě, tj. bez zbytečných průtahů. Jelikož správní řád, jak již ostatně bylo uvedeno, velmi významně přesahuje i do oblasti souvisejících předpisů, přinese jeho praktická aplikace zcela bezesporu mnohé otázky, problémy, ale taktéž i nové poznatky. Přesto však již v tuto chvíli nelze správnímu řádu upřít, že má významnou souvislost s celkovou reformou veřejné správy a že při jeho tvorbě a přijímání si zákonodárce dopředu vytýčil nemalé cíle, přičemž zda budou tyto cíle naplněny, ukáže teprve čas. Prokáže-li praxe, že s sebou

přinesl i zlepšení postavení daňových subjektů v řízení před správními úřady, včetně zvýšení jejich právní jistoty a zlepšení kvality služeb poskytovaných orgány veřejné správy, bude jeho vklad v tomto hledu bez větších diskusí hodnocen jako přínosný[24].

V této části projektu, bych se tímto pozastavil u interpretačního rozsahu přezkoumání odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 potažmo i odst. 6 ZSDP a podle § 89 a potažmo i § 90 správního řádu v souvislosti s rozsahem užití základních zásad promítnutých do úpravy daňového řízení a úpravy řízení podle správního řádu. Ve vztahu k těmto ustanovením bych dále posoudil rozsah přezkoumání podle § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 50 odst. 3) ZSDP věty první, odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Tato věta nepochybně vymezuje rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím správním orgánem v daňovém řízení úžeji, než jak je tomu v řízení správním. V ustanovení § 50 odst. 3) ZSDP však nelze odhlédnout od jeho věty druhé a třetí, jež stanovují, že vyjdou-li při přezkoumání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.

Uvedené výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 ZSDP totiž rozsah použitelnosti obecného pravidla zásadním způsobem redukují ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí ex officio, takže rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se i v daňovém řízení blíží rozsahu téhož typu přezkumu v řízení podle

[24] *Landgráf, R. : Nové možnosti obrany podnikatele proti správci daně, Poradce č. 7/2006, str. 59*

správního řádu. Lze tedy uvést, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze ze předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání, jednak i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé ZSDP, které je nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespadající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou a contrario těmi důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn – to vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou ZSDP, jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou – pokud je jen a pouze o ně opřena následně správní žaloba proti tomuto rozhodnutí – být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným. Slovo „lze" užité v ust. § 53 odst. 3) ve větě druhé ZSDP není přípustné vykládat – s ohledem na ústavní zásady a legální licence se zákazem zmocnit orgán veřejné moci k libovůli[25] a s ohledem na to, že zákon ani v citovaném ustanovení jakákoli, byť i abstraktní, kritéria pro správní úvahu odvolacího orgánu nepřipouští – není možné jej vysvětlovat jako pouhé oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako kogentní stanovení takové povinnosti. Odvolací orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li vliv na výrok rozhodnutí podstatný přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán. „Vyjít najevo" nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé ZSDP rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu.

---

[25] *(Ústava ČR čl. 2 odst. 3 a čl. 2 odst. 2 LZPS k tomu např. nález ÚS sp. zn. II. ÚS 186/95)*

A navíc, je – li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za najevo vyšlou. Podle názoru autora této práce, v tomto případě se užití základních zásad a to zásady v § 2 odst. 1) ZSDP (zásada zákonnosti) implicitně prolíná do § 2 odst. 2) správního řádu, podle které správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.[26] Naopak užití zásady správního uvážení, kterou lze částečně spatřovat v § 89 odst. 2) správního řádu, nelze zcela beze zbytku atrahovat na přezkumné řízení podle § 50 odst. 3 ZSDP. Otázkou je, v jakém rozsahu v řízení o odvolání je možné dosud provedené daňové řízení doplňovat nebo jak odstranit takové vady postupu správce daně, které stály hned na počátku řízení. Cílem tohoto řízení a to i daňového, je podle § 2 odst. 2 ZSDP stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Pokud odvolací orgán při přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání shledá, že výsledky dosavadního řízení mu pro svou neúplnost neumožňují učinit si úsudek o důvodnosti odvolání, je oprávněn řízení doplnit a odstranit případné vady, přičemž tak činí sám nebo doplnění výsledků řízení či odstranění vad uloží správci daně, jenž napadené rozhodnutí vydal.

Doplnění řízení má tak zajistit, aby konečné rozhodnutí ve věci bylo vydáno na základě náležitě zjištěného skutkového stavu (§ 31 odst. 2 ZSDP). Toto oprávnění má odvolací orgán pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně I. stupně zabýval, s cílem, aby skutková

[26] *Podle judikatury Ústavního soudu platí, že „tam, kde zákon připouští dvojí výklad, je v intencích zásad spravedlivého procesu nezbytné dát při jeho aplikaci přednost tomu z nich, který je ve své interpretaci s ústavním pořádkem republiky co nejvíce souladný"(viz např. nález sp. zn. III ÚS 86/98).*

zjištění provedená v řízení o odvolání byla úplná a procesně bezvadná.

Další otázkou, v praxi nikoli nevýznamnou je, v jakém rozsahu v řízení o odvolání s důrazem na imperativ soudu a jeho právní názor, když věc zruší a vrátí zpět před odvolací orgán, je možné dosud provedené prvoinstanční řízení doplňovat nebo odstraňovat vady řízení. Soud ve svém rozsudku např. uvede, že skutkový základ v dané věci je v rozporu se spisem nebo v něm nemá oporu a potřebuje rozsáhlé doplnění, jelikož nebyl zjištěn skutečný stav věci, atd.

Jak dále postupovat, pokud se správce daně v první instanci a ani odvolací orgán těmito skutečnostmi nezabýval a skutečnosti potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti vyšly najevo až poté, co se věc do odvolacího řízení navrací a odvolací orgán vázán právním názorem soudu zjistit např. skutečný stav věci oproti stavu formálnímu, tak, že v rámci řízení o odvolání musí provádět rozsáhlé doplňování a odstraňování vad předchozího nalézacího řízení s prováděním dokazování, s důrazem na něho přeneseného důkazního břemene založeného mu imperativním rozhodnutím soudu s už uvedeným cílem zjistit skutečný stav věci oproti stavu formálnímu?

Odvolací orgán, byť sice pod imperativem soudu zjistit skutečný stav věci, se stává zranitelnějším, jelikož se může dostat do rozporu s pozitivně právní úpravou § 50 odst. 3 ZSDP, a to tím, že doplňování řízení o odvolání, zákon nepřipouští tehdy, jestliže by se mělo týkat skutečností významných v rozsáhlém okruhu nutných pro správné stanovení daňové povinnosti, jimiž se správce daně nezabýval, nebo skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti. Postupem uvedeným výše, se takovéto řízení o odvolání snadno nechtěně může stát řízením jednostupňovým, v němž odvolací orgán bude postupem podle § 50

odst. 3 ZSDP nejen přezkoumávat postup správce daně, nýbrž přezkoumávat i postup svůj, což je podle autora této práce, v rozporu s požadavky na spravedlivý proces. Požadavkům spravedlivého procesu, by jistě vyhovoval ten postup odvolacího orgánu, kdy ze zákonných důvodů prvostupňová rozhodnutí zruší a věc vrátí prvostupňovému orgánu k novému projednání a rozhodnutí, avšak pozitivněprávní úprava aplikace § 50 odst. 6 ZSDP je příliš tvrdá, oproti úpravě § 90 správního řádu, neboť nedovoluje odvolacímu orgánu prvoinstanční rozhodnutí zrušit a vrátit k projednání novému. Zde je nutné se blíže pozastavit u postupu odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3), § 49 a § 27 ZSDP a rozhodovací praxe správních soudů směřující k přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu a jeho dalšího postupu.

IV. 2. Kapitoly

Aplikační potíže a komparace významných právních institutů

V období roku 1996 až červenec 2002 (dále jen „rozhodné období") pokud bylo zboží v souvislosti s jeho dovozem odnímáno a vznikal celní dluh podle celních předpisů[27], a to v aplikaci vybraných ustanovení celního zákona se subsidiárním užitím pravidel v zákoně o správě daní a poplatků, vznikaly celní dluhy, skládající se ze cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty (dále jen „celní dluh"). Celní zákon v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 (dále jen „CZ") žádnou lhůtu pro vyměření celního dluhu, resp. sdělení jeho výše, nestanovil. Nabízí se otázka, zda mohou celní orgány vyměřit osobě X v roce 2008 celní dluh, k jehož vzniku došlo v důsledku odnětí zboží předvídaným podle pravidel ustanovení celních předpisů - CZ v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002.

Co lze tedy v daném případě a uvést za určující pro daná tvrzení: Že celní dluhy neprekludovaly ani se nepromlčely, prekludovaly či se promlčely, **že právo** vyměřit celní dluhy neprekludovalo ani se nepromlčelo, prekludovalo či se promlčelo, **že právo** vybrat celní dluhy neprekludovalo ani se nepromlčelo, prekludovalo či se promlčelo. V případě prekluze či promlčení kteréhokoli, z uvedených v předchozím, se tak nabízí otázka jak postupovat v řízení vedeném podle celních a daňových předpisů až do dnešního stavu, kdy platí právní úprava komunitárního práva (celního kodexu Společenství nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992[28] a předpisy národních úprav celních a daňových předpisů).

---

[27] *Hlavy třinácté, dílu prvního, zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů*

[28] *Úř. věst. L 302, 19.10.1992, s. 1; v češtině Zvláštní vydání Úř. věst., kap. 2, sv. 4, s. 307, dále jen „celní kodex Společenství"),*

Přehled právní úpravy pro období do 30.6.1997.

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „CZ") a prováděcí vyhláška č. 135/1998 Sb., ve znění do 30.6.1997. Celními předpisy se rozuměly zákony a další obecně závazné právní předpisy, jejichž prováděním jsou celní orgány pověřeny (§ 2 písm. q) CZ). Obsahovala-li mezinárodní smlouva ustanovení odchylná od celního zákona nebo od předpisů podle něho vydaných, platila ustanovení mezinárodní smlouvy (§ 318 CZ). Nestanovoval-li celní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, v ostatních věcech (tj. eventuelně při vyměřování, vybírání a vymáhání celních dluhů) obecné předpisy o správním řízení, tehdy zákon 71/1967 Sb. správní řád (§ 320 CZ). **Celní orgány vykonávaly správu** celnictví a rovněž daně z přidané hodnoty a spotřebních daní vybíraných při dovozu (§ 3 odst. 1 a 2 CZ). Celní úřady vyměřovaly a vybíraly clo, daně a poplatky při dovozu, vývozu nebo tranzitu (§ 11 odst. 1 písm. b) CZ). **Zboží podléhalo celnímu dohledu** od vstupu do tuzemska až do okamžiku zjištění jeho celního statutu a v případě zahraničního zboží, bez dotčení ustanovení § 131, do okamžiku změny jeho celního statutu nebo umístění tohoto zboží do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu anebo jeho zpětného vývozu nebo jeho zničení pod přímým dohledem celních orgánů (§ 47 CZ1). Nebyly stanoveny žádné omezující lhůty pro provedení celního dohledu či následné kontroly.

Po propuštění do volného oběhu bylo zahraniční zboží považováno za české zboží. Propuštění zahrnovalo jak uplatnění příslušných obchodně-politických opatření a dalších formalit stanovených na dovoz zboží, tak vybrání dlužného cla (§ 128 CZ).

Celním dluhem se rozuměla povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo příslušné vývozní clo (celní dluh při vývozu, § 2 písm. i) CZ ve znění účinném do 30.6.1997.

Celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu vznikal jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu (§ 240 odst. 1 CZ). Nebylo-li celním zákonem stanoveno jinak, vyměřovalo se dovozní nebo vývozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl (§ 251 odst. 1 CZ). Vznikl-li celní dluh za jiných podmínek, než uvedených v odstavci 1, byla příslušná částka cla zapsána do účetních dokladů dne, kdy celní úřad mohl vyměřit výši příslušného cla a určit osobu, která byla povinna toto clo zaplatit (§ 265 odst. 3 CZ). Částku cla, zapsanou v účetních dokladech, sdělil celní úřad dlužníkovi (§ 268 odst. 1 CZ). Celní dluh zanikal zaplacením cla, prominutím cla, u zboží navrženého do režimu zahrnujícího povinnost zaplatit clo prohlášením celního prohlášení za neplatné, propadnutím zboží ve prospěch státu nebo jeho zabráním nebo zničením se souhlasem celního úřadu nebo jeho zničením nebo nenahraditelnou ztrátou v důsledku jeho povahy nebo nehody nebo vyšší moci, anebo jestliže ho deklarant v souladu s § 233 přenechal ve prospěch státu, následným propadnutím zboží ve prospěch státu nebo jeho zabráním, jestliže celní dluh vznikl v souladu s § 239 a zboží bylo zajištěno při jeho nezákonném dovozu (§ 283 CZ). Celní dluh nezanikal a zápis v účetních dokladech byl platný i nadále, jestliže byl celní dluh prominut omylem nebo příslušná částka byla omylem vrácena (§ 292 CZ).

Právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným (§ 282 odst. 1 CZ). K promlčení se přihlédne pouze tehdy, je-li to dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky (§ 282 odst. 3 CZ). **Zajištění celního dluhu nezanikalo**, dokud celní dluh nebyl splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Byl-li celní dluh splněn nebo již nemohl vzniknout, zajištění zaniklo (§263 CZ). Zajištěním a stanovením celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (§ 254 až 282 CZ) **se rozumělo také zajištění a stanovení daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu** (§ 323 CZ).

Vyhláška ministerstva financí č. 92/1993, kterou se prováděly některá ustanovení celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, a která byla účinná do 30.6.1998, se vůbec otázkou promlčení či prekluze jakýkoliv práv nezabývala.

Autor uvádí, že celní úřad spravuje cla v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak a rovněž dnes (za účinnosti kompetenčního zákona (zák. č. 185//2004 § 5) spravuje daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní / §5 odst. 3 písm. f) a g) citovaného zákona. Podle § 320 odst. 1 písm. c) CZ, ve znění zák. č. 113/1997 Sb., celního zákona, s účinností od 1.července 1997, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení (otázka hmotně i procesně), před celními orgány v ostatních věcech /poz.autora/ **ve věcech** výslovně neupravených ustanovením § 320 odst. 1 písm. a) a b) celního zákona/ **obecné předpisy o správě dané a poplatků**, s výslovným užití výjimek jednotlivých ustanovení (z důvodové zprávy k zákonu č. 113/1997 Sb.,celní zákon vyplývá, že se na toto řízení nehodí). V ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení. **Znamená to, že zákonodárce stanovil v písmenu b) pro řízení obecné předpisy o správě daní a poplatků (generálně), z čehož *acontrario* vyplývá, že v celním zákoně jinde ani v předpisech zvláštních nestanovuje, že pro vyjmenovaná řízení by měly platit právní předpisy jiné. Znamená to, že tato část není upravená jinak než v § 320 písm. b) celního zákona.**

Tudíž, v tomto směru se autor domnívá, že je nutné se zabývat, přechodnými a závěrečnými ustanoveními v rámci jednotlivých zákonných úprav celního zákona, a to s ohledem na gramatický význam slova řízení. Jedná se o právní úpravu CZ s účinností do 30.6.1997 (zák. č. 13/1993 Sb.,), následně s užitím právní úpravy účinné od 1. července 1997 (zák. č.113/1997 Sb.), právní úpravy

CZ účinné od 1. ledna 2002 (zák. č. 265/2001), právní úpravy CZ účinné od 1.7.2002 (zák. č. 1/2002 Sb.) a dále právní úpravy CZ s účinností dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost (zák. č. 187/2004 Sb.) Podle názoru autora v tomto směru nelze odhlédnout od právní úpravy § 251 odst. 1 CZ (novelami nedotčeného, přetrvávajícího ustanovení CZ), která v tomto ustanovení vyžadovala splnění podmínky, že celní zákon nestanoví jinak, Podle názoru autora jde o ustanovení speciální, ve kterém se podává, *že se celní dluh vyměřuje podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl,*

V tomto shora uvedeném směru se autor dále zabývá i tím, zda je nutné si učinit právní názory ve vztahu k charakteru jednotlivých zákonů tj. povahy speciality a subsidiarity, a dále ve směru posouzení zákonných úprav stejného stupně právní síly, zda posuzované zákonné právní úpravy jsou nebo nejsou ve vztahu inkluze[29] nebo se překrývají, nebo zda stojí vedle sebe a jedna druhou *„jakoby nevidí"*. Dále autor přihlédne k názorům judikatury správních soudů o pravidlech výkladu právních norem, vzhledem k jejich obecnosti, které mohou svým charakterem být v postavení tak jak je výše uvedeno, speciálním, zvláštním, a subsidiárním. **To zejména směrem k uvozující větě tehdy platné právní úpravy CZ účinné k 1.7.2002**[30] *„Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány"*.....

---

[29] *zvláštní druh koordinace výslovně připomínající, že jistý případ patří do rozsahu představy právě uvedené*

[30] *Zákon České národní rady č. 13/1993 Sb. celní zákon, jak vyplývá ze změn a doplnění provedených zákony č.35/1993 Sb., č. 113/1997 Sb., č. 63/2000 Sb., č. 256/2000 Sb., č. 256/2001 Sb., č. 1/2002 Sb., č. 309/2002 Sb., a s přihlédnutím k redakčnímu sdělení Sbírky zákonů o opravě chyb uveřejněné v částce 38/1993 Sb.*

Autor této práce uvádí, že podle jeho názoru CZ a zvláštní zákony mají povahu předpisu speciálních, zatímco ZSDP byl předpisem subsidiárním, který v ustanovení § 47 upravoval zvláštní hmotněprávní institut právní úpravy o zániku práva resp. pravomoci celních orgánů (prekluze).

Podle názoru autora, závěrečné ustanovení uvedené v § 320 CZ lze vykládat tak, že platí pro řízení, tedy úpravu procesu, v řízení před celními orgány, které v řízení o vyměření cla (celního dluhu) postupují podle úpravy vlastní celního zákona se subsidiárním užití ZSDP, nebo právní úpravy zvláštních zákonů a to zejména ve směru právní úpravy zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a právní úpravy zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (viz § 5 odst. 1 a § 42 a 43 odst. 1)

Právní úprava CZ v rozhodném období, až do 30.6.2002
Nestanovovala pro „vyměření" (resp. zapsání, sdělení) cla (celního dluhu) žádnou lhůtu. Celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo příslušné vývozní clo (celní dluh při vývozu). Případné uplatnění lhůty uvedené v procesním předpisu (od 1.7.1997 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vylučovalo ustanovení § 320 písm. b) CZ[31].

Lze tedy uvést, že s výjimkou těch ustanovení, které byly uvedeny v ustanovení § 320, platily a byly účinné pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků, v ostatních věcech

---

[31] *(§ 47 daň.ř. – „pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet, po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat"). K tomu je třeba dodat, že bylo také vyloučeno ustanovení § 40 ZSDP. v rubrice řízení vyměřovací, část třetí, pod názvem „Daňové přiznání a hlášení".*

předpisy o správním řízení. Není tedy pochyb v tom směru, že hlavním procesním předpisem vztahující se mimo jiné i k celnímu dluhu, byl v rozhodné době ZSDP, který byl sjednocujícím prvkem v řízeních před celními orgány na straně jedné a finančních orgánů na straně druhé (s důrazem na § 320 CZ).

V posuzovaném případě je zásadní spor o to, podle které právní normy posuzovat právní vztah mezi účastníky řízení, neboť toto posouzení je poté podstatné pro právní závěr, zda právo státu, respektive pravomoc, na vyměření a výběr cla, (celního dluhu), v rozhodné době zaniklo prekluzí, či zda stále trvá. Tento časový okamžik je pak rozhodný pro právní posouzení daného vztahu, jelikož v průběhu řízení, došlo k novelizacím celních předpisů projevujících se navenek zejména v jejich závěrečných a přechodných ustanoveních, s přihlédnutím k vyměření celního dluhu.

V uvedeném smyslu a vzhledem k řízení, které probíhá v rámci časových mutacích právních předpisů, je nutné především přihlédnout k výkladu ustanovení čl. II odst. 5 zákona č. 1/2002 Sb., CZ s účinností od 1. července 2002, který stanovil, že řízení zahájená přede dnem účinnosti tohoto zákona se dokončí podle tohoto zákona (tj. podle zákona č. 1/2002 Sb.) s výjimkou řízení o celních deliktech, která se dokončí podle dosavadních předpisů. Autor se domnívá, že zákonodárce měl nepochybně možnost přechodná ustanovení. citovaného zákona vyjádřit i jinak (např. tak, že všechna řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních právních předpisů), či je více konkretizovat, aby se předešlo výkladovým obtížím.

Uplatnění časově navazující právní úpravy zákona 1/2002 Sb. přicházelo v úvahu od 1.7.2002, přičemž věta před první čárkou, přetrvávajícího, novelou nedotčeného ustanovení § 251 odst. 1

celního zákona, vyžadovala splnění podmínky, že celní zákon nestanoví jinak. Ač v právní úpravě do 30.6.2002 podmínka splněna byla, od 1.7.2002 byla dikcí ustanovení § 268 odst. 1, 2 celního zákona omezena možnost zapsání částky cla do evidence a jejího vyměření. Vzhledem k absenci speciálního intertemporálního ustanovení a dikci Čl. II. bodu 5. zákona č. 1/2002 Sb., lze uplatnění citované právní úpravy interpretovat dvojím způsobem, a to buď komplexně, s aplikací hmotněprávních i procesních ustanovení na řízení, která nebyla ke dni nabytí účinnosti zákona 1/2002 Sb. dosud ukončena, nebo s přihlédnutím ke gramatickému významu slova „řízení" s aplikací pouze procesních ustanovení a respektování přetrvávající úpravy § 251 celního zákona. Pokud se uplatní uvedená pravidla konzistentně i na další změnu právní úpravy spojenou se vstupem ČR do EU, tj. s nabytím účinnosti celního kodexu k 1.5.2004, pak s přihlédnutím k dikci Čl. II. bodu 2. zákona č. 187/2004 Sb., se na řízení o zapsání do evidence a vyměření celních dluhů vzniklých v období od 1.7.2002 do 30.4.2004, pokud nebyla skončena nebo vůbec započata, použijí pouze procesní ustanovení celního kodexu a hmotněprávně se v důsledku aplikace Čl. 214 odst. 1 celního kodexu uplatní ustanovení § 268 odst. 1, 2 CZ, a to proto, že Čl. 214 odst. 1 celního kodexu stanoví pravidlo, že nestanoví-li celní kodex jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo na základě podkladů (slovenská mutace textu: ...na základě *pravidiel*) pro vyměřování cel platných pro dané zboží v okamžiku, kdy vznikl celní dluh na ně se vztahující. Autor této práce uvádí, že období od 1.7.2002 si však vyžaduje zvláštní úvahu, protože hmotněprávní úprava § 268 celního zákona již prekluzi vzniklých celních dluhů předvídala, a to ve lhůtě tří let od konce roku v němž celní dluh vznikl. S přihlédnutím k rozhodnému období a skutečnosti, že některé celní dluhy vznikly v roce 2002, by bez dalšího aplikací citované úpravy možnost zapsání do evidence a vyměření

prekludovala s uplynutím roku 2005. S ohledem na závěry Ústavního soudu ČR obsažené v nálezu ze dne 1.7.2008 sp. zn. III. ÚS 1420/07[32], je povinností soudu zabývat se nejprve otázkou prekluze práva celní dluh doměřit.

Právní úprava založená zákonem 1/2002 Sb., účinná od 1.7.2002 Zavedla v ustanovení § 268 odst. 2 lhůtu pro zapsání (lze dovozovat i pro vyměření) cla do evidence a to lhůtu tříletou, jež počala běžet od konce roku, v němž vznikl celní dluh. Podle odstavce 4 uvedeného ustanovení, lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částky cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu. K výkladu pojmu clo a celní dluh již zaujal svůj postoj Nejvyšší správní soud pod 2 Afs 199/2004-162 www.nssoud.cz., (dále jen „NSS") a to ve vztahu k právní úpravě celního zákona podle stavu k 1.7.1997 **k vymezení pojmu „celní dluh"** tak, jak jej má na mysli § 239 celního zákona. NSS ve svém právním názoru uvedl, že nelze bagatelizovat definici pojmu uvedenou v § 2 písm. i) celního zákona. Pokud se celní orgány dovolávaly § 323 odst. 1 celního zákona (v tomto období) pak to modifikuje pojem celní dluh *pouze pro účely jeho zajištění a promlčení vymáhat nedoplatek cla).* Současně § 323 odst. 2 stanovil, že při dovozu zboží, které nepodléhalo clu, se pro vznik daňové povinnosti má za to, že celní dluh za podmínek uvedených v § 238 až 245 celního zákona vzniká[33].

---

[32] *„Nepřihlédl-li správní soud ex offo k prekluzi práva správního orgánu vyměřit daň, jedná se o vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé"*

[33] *Poznámka autora, v ustanovení celního zákona ke stavu k 30.6.1997 v tomto ustanovení § 323 bylo uvedeno, že „Zajištěním a stanovením celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (§ 254 až 282) se rozumí také zajištění a stanovení daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu.*

Právní úprava účinná od vstupu ČR do EU a uplatňovaná dodnes, umožňuje od 1.5.2004 zaúčtovat clo a sdělit jeho výši, podle ustanovení čl. 221 odst. 3 celního kodexu Společenství (dále jen „CC"), do tří let od vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 CC, po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Podle odstavce 4 uvedeného ustanovení Čl. 221, vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše celního dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmiňovaného odstavce. Právní úprava se v rozhodném i následném období tedy měnila tak, že do 30.6.2002 lhůtu pro zapsání či vyměření cla nestanovovala, od 1.7.2002 vyměření podmiňovala vznikem celního dluhu s nutností vyměření (zapsání) jeho výše v prekluzívní tříleté lhůtě, jejíž počátek se právní úpravou až do dneška měnil. V rozhodném období celní zákon, v ustanovení § 251 odst. 1, uváděl: „Není-li tímto zákonem stanoveno jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl." Toto ustanovení ve své podobě bylo účinné až do účinnosti zákona č. 187/2004 Sb. novely celního zákona k 1. květnu 2004 k datu vstupu do EU, kdy bylo zrušeno. Svůj odraz – smyslem i významem stejné, dnes nalezlo v čl. 214 odst. 1 CC [34].

Podle názoru NSS v rozsudku 7 Afs 16/2004-51 www.nssoud.cz., je třeba konstrukci ustanovení (o zápisu částky cla) vyložit tak, že na zápis částky cla do evidence je vázáno doručení písemného sdělení nebo rozhodnutí dlužníkovi o jejím vyměření. Nelze-li částku cla zapsat do evidence z důvodů uvedených v zákoně, tedy např. pokud by bylo aplikováno ust. § 268 odst. 2 celního zákona (před 1. 5. 2004

[34] *Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších změn (dále jen „celní kodex"). Uveřejněno v Úř. věst. č. L 302 ze dne 19. 10. 1992, s. 1*

účinného na řízení o doměření celního dluhu), nelze dlužníkovi ani doručit písemné sdělení nebo rozhodnutí o vyměření částky cla. Právě v tom podle názoru NSS spočívá zánik práva (prekluze), k níž celní orgán přihlédne z úřední povinnosti tím, že částku cla nezapíše do evidence a následně nepostupuje podle § 268 odst. 1 celního zákona. Tento rozsudek NSS je zajímavý pouze z hlediska řízení směřující k přechodnému ustanovení čl. II. odst. 5 zák. č. 1/2002 Sb., za situace, kdy rozhodnutí správních orgánů byla vydána a doručena osobě X před datem 1.7.2002, o odvolání proti tomuto rozhodnutí však rozhodoval odvolací správní orgán po datu 1.7.2002.

Toto přechodné ustanovení NSS vyložil tak, že řízení o vyměření celního dluhu není skončeno vydáním či doručením Dodatečného platebního výměru (PV), ale až právní mocí rozhodnutí odvolacího orgánu. Bylo tedy nutné postupovat při rozhodování o odvolání podle CZ ve znění účinném od 1.7.2002, včetně aplikace § 268. Nebyla – li tedy v celním zákoně v rozhodném období lhůta pro „vyměření" (zapsání, sdělení) cla zákonodárcem stanovena, pak je nutné a to s přihlédnutím k předchozímu, si opět položit otázku, zda není možno aplikovat jiná ustanovení daňových zákonů (vyloučit nebo potvrdit), obsahující obdobná ustanovení o lhůtách, která se týkají zániku práva vyměřit příslušné daně.

Autor této práce si dále pokládá otázku, **jaké má postavení tehdejší zákon Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky o soustavě daní[35], (dále jen „FZOSD")** ve vztahu k předchozímu (jak ve svém celku, tak i v rámci hmotněprávní úpravy institutu o zániku práva vyměřit a vymáhat příslušné daně uvedené v ustanovení § 4 odst. 2 uvedeného zákona), směrem k výkladu jeho zákonné úpravy. Podle názoru autora stojí vedle CZ v postavení charakteru zvláštním Podle uvedeného zákona FZOSD, tvoří soustavu

[35] *Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ze dne 15. dubna 1992, účinný do 31.12.2003.*

daní v ČR vybrané druhy daní. Ukládají je hmotně právní daňové zákony a spravují pověřené orgány státní správy za použití procesního daňového předpisu, kterým je ZSDP.

Dále autor uvádí, že v uvedeném směru je nutné přihlédnout zejména k právní úpravě Čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., („recepční zákon"), které dopadá na ustanovení § 4 odst. 2 FZOSD. Pravidla o zániku práva uvedené v tomto ustanovení jsou v rozporu s pravidly ustanovení § 47 ZSDP, který byl vydán zákonodárným orgánem ČR v roce 1992 S poukazem na dikci citovaného článku recepčního zákona musí být v případech rozporů v právních předpisech stejné právní síly postupováno podle právního předpisu ČR, tedy podle ZSDP a ustanovení zákona o soustavě daní se nepoužije. Je tak postaveno najisto, že v rozhodné době pro celní orgány platil postup podle ZSDP. Tímto lze dovodit, že zákonodárce volil užití ZSDP jako celku s uvedenými výjimkami a tím vlastně vyloučil zákon o soustavě daní, jelikož podle Čl. 2 recepčního zákona, v případě rozporů v právních předpisech stejné právní síly (ve vztahu k ZSDP a FZOSD), je postupováno podle právního předpisu ČR, tedy podle ZSDP.

Zákon o spotřebních daních ve znění do 30.6.1997

Zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, stanovoval podmínky jednorázového zdaňování vybraných výrobků (včetně uhlovodíkových paliv a maziv) spotřebními daněmi (§ 1 ZoSPD). Předmětem daně byly v tuzemsku vyrobené nebo do tuzemska dovezené vybrané výrobky vymezené v druhé části zákona o spotřebních daních (§ 4 ZoSPD). Daňová povinnost vznikala při dovozu vybraných výrobků dnem vzniku celního dluhu (§ 5 odst. 1 písm. b) ZoSPD). Daňová povinnost vzniká také dnem vyskladnění nezdaněných paliv a maziv plátci uvedenými v § 18 odst. 1 pro jiné subjekty (§ 20 písm. a) ZoSPD). Při dovozu vybraných výrobků se daň odvádí ve lhůtě, kterou stanoví celní zákon

(§14 odst. 9 ZoSPD, odkaz na § 270 CZ1). Při dovozu vybraných výrobků, u kterých vznikla daňová povinnost podle § 5 odst. 1 písm. e), výši pokut a penále a způsob jejich ukládání a vymáhání stanoví celní zákon (§ 16 odst. 2 ZoSPD, odkaz na část čtvrtou až šestou CZ1). Pro řízení ve věcech daně (daňové řízení) platí zákon České národní rady o správě daní a poplatků a celní zákon, pokud není tímto zákonem stanoveno jinak (§ 17 ZoSPD). Podle dosavadních předpisů se až do svého ukončení posuzují všechny lhůty, které začaly běžet přede dnem účinnosti tohoto zákona, jakož i lhůty pro uplatnění práv, která se řídí dosavadními předpisy, i když začnou běžet po účinnosti tohoto zákona (§ 42 ZoSPD). Zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, žádnou promlčecí či prekluzivní lhůtu jakýchkoliv práv a povinností neupravoval.

Zákon o dani z přidané hodnoty ve znění do 30.6.1997

Zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDPH"), upravoval daň z přidané hodnoty, které podléhá zdanitelné plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku (§ 1ZoDPH). Pro účely tohoto zákona bylo zdanitelným plněním dodání zboží, a to i formou smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 2 odst. 1 písm. a) ZoDPH). Osobami, které byly povinny platit daň, byly v tuzemsku osoby, v jejichž prospěch bylo zdanitelné plnění uskutečňováno, a při dovozu zboží osoby, jimž mělo být propuštěno zboží, pokud zákon nestanovil jinak (§ 3 odst 1 ZoDPH).

Pro výše uvedené téma, by bylo možné se domnívat, že se lze účinně domáhat uplatnění právní úpravy FZOSD, která byla po celou rozhodnou dobu platná a účinná a která v rozhodné době ve svém

ustanovení § 4 odst. 2 upravovala lhůty pro daň, kterou 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. Na problematiku, zda použít lhůty uvedené v FZOSD, je třeba se dívat očima tehdejší doby a právní situace.

V tomto směru je nutné se přiblížit i k výkladu pojmu daň v objektivním a subjektivním smyslu. V praxi se používá pojmu daň v různých souvislostech. Například: daň jako zákonu odpovídající pojem, daň jako označení pohledávky státu za platební povinností určitých osob nebo daň jako označení platební povinnosti individuálně určených osob atd. Daň z pohledu práva je však hospodářským pojmem, který upravuje a kterého se týká více platných právních norem.

Co je však obsahem pojmu daň? Například v případě daně z příjmů (viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) nejprve osoby provádí činnost, z níž plynoucí příjmy jsou podrobeny dani. Osobě vzniká daňová povinnost, kterou přiznává a uhrazuje finančnímu úřadu zásadně později, obecně v zákonem stanovené lhůtě za zdaňovací období. Od vzniku daňové povinnosti do okamžiku její úhrady existuje na straně osoby daňový dluh a na straně finančního úřadu daňová pohledávka. Uhrazením daňová povinnost zaniká. Lze shrnout, že povinnosti osoby splnit daňový dluh odpovídá právo finančního úřadu na úhradu daňové pohledávky.

Daň je jak právním vztahem závazkovým a synallagmatickým. Obecně závazkový právní vztah definuje ustanovení § 488 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to jako právní vztah, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost závazek splnit. Daní jako synallagmatickým závazkovým vztahem lze rozumět

skutečnost, že dlužník má od okamžiku vzniku daňového dluhu až do jeho zániku zaplacením nejen povinnost, ale též právo jej uhradit, splnit; přičemž formálně není rozhodné, zda jedinou platbou nebo ve splátkách. Tomuto závěru svědčí i ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, které zavazuje správce daně uplatňovat při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. ZSDP V našich daňových zákonech ani v ZSDP není kategorie „daň" definována!) Obecný vznik daňové povinnosti definuje v ustanovení § 57 odst. 2 slovy: *"Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů"*. Je tak poukázáno na to, že jednotlivé daňové zákony stanoví abstraktní a obecné právní skutečnosti, jejichž naplněním se v konkrétním případě daň zakládá jako veřejnoprávní obligační (závazkový) vztah. Jako povinnost subjektu práva (dlužníka) plnit státu (daňová povinnost, daňový dluh) na jedné straně a na druhé straně jako relativní subjektivní právo státu na plnění (daňová pohledávka) individuálně určeným subjektem práva (dlužníkem).

Specifikum daně jako subjektivního právního vztahu státu a individuálně určené osoby spočívá v tom, že v řízení o dani je určená osoba povinna vždy plnit, dále něco určitého konat, určitého konání se zdržet nebo určité konání strpět. Z tohoto pohledu však nutně vyplývá otázka: "Co rozumět daní v objektivním smyslu a daní v subjektivním smyslu?" Obecnou formální definici pojmu daň náš právní řád neobsahuje.

Základní východisko k úvaze nabízí Listina základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5 **"Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona".**

Podpůrně lze poukázat i na citovaný zákon o soustavě daní, a to ustanovení § 1 odst. 2: "Jiné daně než ty, které jsou uvedeny v

odstavci 1, nelze stanovit". Vyjdeme-li ze slova "ukládat" v Listině, je možné učinit závěr, že ústavní zákon uvádí pojmy daň a poplatek jako pojmy objektivně rovnocenné ve smyslu povinnosti veřejnoprávní povahy. Obdobně ve smyslu povinnosti veřejnoprávní povahy. Obdobně ve smyslu daň jako povinnost veřejnoprávní povahy lze argumentovat slovem "stanovit" v § 1 odst. 2 FZOSD. To znamená, jde-li o daň, jedná se na rozdíl od dobrovolného plnění, např. na základě smlouvy, v případě daně o nucený, právním předpisem uložený závazek plnit ve prospěch státu, Daní v objektivním smyslu tedy můžeme rozumět právními normami stanovené a vymezené právo státu na určité plnění vůči konkrétní osobě, které uplatňuje pověřený státní orgán.

Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu jsou právními normami určená jednání, konání nebo krátce chování osob. Může se jednat např. o pobírání příjmů, o darování věci, o převod nemovitosti atd. Tento právní důvod (titul) daně je dán zvláštním zákonem a na základě něho se také závazek určité osoby vůči státu zakládá. Přímo z právního předpisu však subjektivní daňový závazek ani jeho účinky nevznikají. K tomu je třeba, aby došlo konkrétním jednáním nebo chováním osoby k naplnění zákonem obecně a abstraktně určených právních skutečností jako podmínek vzniku daňové povinnosti. Tak se v praxi utváří podstata daňové povinnosti na straně subjektu (jako osoby povinné) a daňového nároku na straně státu (v postavení oprávněného), v souhrnu pak podstata daně jako obligačního (závazkového) veřejnoprávního vztahu. Na základě toho můžeme shrnout, že daňovou povinnost v subjektivním smyslu je možno chápat jako právní vztah, který se zakládá v tom, že v důsledku naplnění právních skutečností abstraktně vymezených zákony objektivní právo: přiznává státu právní nárok požadovat určité plnění na individuálně určené osobě, ukládá této osobě povinnost stanovené plnění provést a pro případ dobrovolného nesplnění vymezuje nucené splnění právní normy. Daň podle názoru

autora je ekonomická kategorie – dávka, plnění - a samotná pak je předmětem daňové povinnosti, kterážto jest právním vztahem, [jinak bychom směšovali pojmy daň a daňovou povinnost; a nelze dojít k závěru, k čemu by pak byly dva výrazy pro totéž, a kam by nám pak zmizel právní vztah, nebo naopak kam by zmizela daň, jako obligace, resp. plnění? Navíc výraz „daňová" je přídavným jménem a z jazyka víme, že přídavné jméno se odvozuje od jména podstatného a tím podstatným jménem je „daň"] na jehož koncích stojí pak subjekty. Na jednom konci oprávněná osoba /stát, obec apod./, a na druhém konci povinná osoba /fyzická, resp. právnická/. Úhradou daně – dávky, plnění - zmizí předmět, tím se daňová povinnost jako právní vztah splní a tento právní vztah zanikne. Čili daň je právě to „plnění", na které má stát díky daňové povinnosti nárok /pohledávku/ a osoba závazek /obligaci/. Hlavní odlišností lze, podle názoru autora, shrnout přibližně do těchto hlavních okruhů: Vznik, trvání, případná změna a zánik daňové povinnosti jsou abstraktně definovány v zákoně. Naplněním zákony stanovených právních skutečností vznikají v konkrétních případech povinnosti určitým osobám plnit státu. I v případě využití možnosti daň sjednat (§ 31 odst. 7 ZSDP) není důvodem vzniku daňové povinnosti konkrétní osoby smlouva, ale obecně závazný právní předpis. "Aktivním" subjektem daně ve smyslu veřejnoprávní obligace je vždy stát v postavení věřitele (oprávněného) ze závazkového vztahu. Daňový nárok (pohledávka) přísluší státu a plněním závazku je povinen daňový subjekt jako "pasivní" subjekt uvedeného obligačního vztahu. Daňová povinnost je převážně jednosměrná, ale může tomu být i jinak (viz např. odpočty u daně z přidané hodnoty, daňové přeplatky atp.). V řízení o dani je vzájemné postavení státu a daňového subjektu nerovné; veřejná moc je nadřazena. Státní moc ve věci daní jako příjmů rozpočtu republiky uplatňují státní orgány v procesním postavení správců daní (viz zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a ZSDP). Vlastním, užším, smyslem daně jako veřejnoprávního závazku určité osoby vůči státu je zejména povinnost

k placení. Avšak z daňových právních předpisů za účelem zjištění, stanovení a splnění daňové platební povinnosti plyne pro daňový subjekt pro řízení o dani (o zaplacení daně) řada dalších povinností k určitým konáním, k závazkům něčeho se zdržet nebo něco trpět. V časovém vývoji daňové povinnosti lze rozlišovat tato významná stadia: vznik, splatnost a vykonatelnost.

Daňová povinnost vzniká naplněním určitým zákonem obecně vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu zakládají právní nárok na daň a na straně osoby daňový závazek. Současně se vznikem daňové povinnosti tak vzniká daňová pohledávka. Okamžikem vzniku daňové povinnosti vstupuje subjekt práva (dlužník) do závazkového právního vztahu vůči druhému subjektu práva (státu). Naplněním příslušným zákonem obecně vymezených podmínek vzniká daňová povinnost podle příslušného předpisu co do druhu, ale současně i co do rozsahu, včetně lhůty ke splnění. Každá osoba nebo osoba, jež je k tomu vyzvána, které daň jako povinnost vznikla, je povinna daň přiznat příslušnému státnímu orgánu (správci daně) v určené lhůtě. V téže nebo zákonem stanovené lhůtě je daň i splatná. Pokud je základ daně nebo daň osobou vypočtena odchylně od příslušného zákona, stanoví základ daně a daň osobě rozhodnutím správce daně. Pak je dlužná daň splatná ve lhůtě určené správcem daně. Jakmile je o stanoveném základu daně a vyměřené dani daňový subjekt vyrozuměn správcem daně rozhodnutím, hradí daň jako vlastní daňový dluh a úhradou tohoto dluhu vyrovnává daňovou pohledávku na straně státu. Přitom daňová povinnost a současně daňová pohledávka obecně zahrnují nejen daň, ale i příslušenství daně. Vznik daňové povinnosti neznamená vždy povinnost daňového subjektu k okamžitému, konkrétnímu plnění, resp. daňovou povinnost v užším smyslu, není však bez právních účinků. Je tomu tak z důvodu, že obecně je daň splatná v zákony stanovených lhůtách. S daňovou povinností však současně mimo jiné vzniká např. věcná nebo místní příslušnost pověřeného státního

orgánu - správce daně, oprávnění správce daně k opatření za účelem správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti, např. oprávnění k zajištění nesplatné nebo dosud nestanovené daně. Se vznikem daňové pohledávky (tj. marným uplynutím lhůty k zaplacení daně) vzniká k jejímu zajištění ze zákona zástavní právo státu k věcem, popřípadě pohledávkám nebo majetkovým právům daňového dlužníka. předmět zástavního práva tedy vstupuje ve věcné ručení tak, že dnem vzniku daňové pohledávky se případně řídí pořadí záznamu zákonného zástavního práva. Dlužníkovi s daňovou povinností vzniká povinnost k určitým konáním, v určené lhůtě podat daňové přiznání, spolupracovat se správcem daně, vypovídat v daňovém řízení, strpět místní šetření nebo daňovou kontrolu prováděnou správcem daně atd. Splatností vstupuje nárok státu na daň do stadia vlastního účelu - stadia povinnosti subjektu ke konkrétnímu a určenému plnění daňového závazku. Lze hovořit o daňové povinnosti či o daňovém závazku, dluhu ve vlastním, v užším smyslu. Splatná daň jako forma realizace veřejnoprávní obligace musí nejen v poloze právního nároku, ale i v poloze povinností k platbě naplňovat určité zásady. Je-li ve stadiu splatnosti daň osobě povinné určena co do titulu, rozsahu i lhůty ke splnění, pak plnění na daň z pohledu této osoby musí být: možné jak objektivně, tak i fyzicky, v souladu s právní úpravou a v jejích mezích a určité i do způsobu provedení. Daňová povinnost se uplynutím stanovené lhůty ke splnění (lhůty k uhrazení) stává dospělou (tj. subjektivní právo státu, daňová pohledávka, dospívá do stadia právního nároku) a není-li subjektem dobrovolně uhrazena, vystavuje se subjekt daně riziku účinků prodlené platby nebo nuceného splnění daňové povinnosti. Vykonatelnost daňové pohledávky zakládá oprávnění státu (správce daně) dlužný závazek, pokud jej subjekt nesplnil ve stanovené lhůtě plnění dobrovolně, zákonem určenými prostředky vymáhat, donutit. Většinou se tak děje nejprve uplatněním zákonného zástavního práva k majetku daňového subjektu podle § 72 ZSDP a následně přikázáním, případně prodejem majetku daňového subjektu podle § 73

ZSDP prostřednictvím daňové exekuce nebo soudního výkonu rozhodnutí. V těchto případech svědčí v prospěch státu, v postavení oprávněného, daňová pohledávka jako právní důvod daňového řízení (obligatio ex lege) vůči daňovému subjektu jako osobě povinné. ZSDP v návaznosti na hmotně právní daňovou úpravu vymezuje nadřazenost orgánů veřejné moci v procesním postavení správců daní i způsoby uplatnění veřejné moci vůči ostatním osobám zúčastněným na řízení. Povaha či obsah práv a povinností účastníků daně jako právního vztahu jsou však obecně určeny vedle daňových i dalšími zákony. Právní vztahy vznikají, mění se či zanikají splněním určitých právních skutečností nebo správními akty správců daní. Účinky správních aktů nastávají nezávisle na vůli jejich příjemců a vyznačují se předpokladem zákonnosti a správnosti. Daň jako závazek /obligace/ platební povinnosti (přesně uhrazovací povinnosti, jelikož daň uhrazujeme; nemusíme ji rovnou platit platidlem /penězi/, ale uhradí se třeba výtěžkem z nucené úhrady exekuční prodejem nemovitosti) daňového subjektu i daň jako nárok státu na plnění daňovým subjektem jsou subjektivní povinností a subjektivním právem svědčícím toliko účastníkům daně jako právního vztahu. S daní jak ve smyslu povinnosti, tak i ve smyslu práva (nároku) nemohou účastníci tohoto vztahu disponovat libovolně.

Naproti tomu celní zákon nic, co by odpovídalo popsanému právnímu vztahu, nezná. Zná dlužníka a to dlužníka zcela jinak konstituovaného. Na rozdíl od daně, zná pouze clo. A pokud o daních hovoří – pak jen o SPD a DPH, které jsou na clo a na vznik povinnosti clo platit implantovány jednak hmotně právními normami zákonů o SPD a DPH, jednak hmotně právními normami samotného celního zákona. Naprosto rozdílnými, od v FZOSD předvídanými srážkami, resp. zálohami na daň. Mimo to celní zákon nezná poplatníka nebo plátce. a to ani s povinností podat přiznání nebo hlášení. Pro úplnost přesto odkazovací norma § 320 CZ m.j. užití § 40 odst. 2 ZSDP pro období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 vylučuje, (pro případ, že by se

mohlo dovozovat, že v dovozu plní funkci daňového přiznání písemný návrh na celní řízení – jednotný správní doklad (Dále jen „JSD"). Protože v tomto období byly společně s celním dluhem zapisovány do evidence, sdělovány dlužníkovi a příp. vyměřovány (doměřovány) i SPD a DPH, musel CZ v § 320 uplatňování § 47 i § 70 ZSDP vyloučit, pokud chtěl, aby tyto daně sledovaly v této oblasti osud cla, jelikož pro zapsání do evidence, sdělení dlužníkovi lhůtu pro clo nestanovil, měly by uvedené daně svůj nezávislý osud uvedený v § 40, resp. § 70 ZSDP.

Pro vymáhání mělo CZ své ustanovení v § 282. Zabývat se FZOSD a jeho vyloučením pro potřeby řízení před celními orgány se celní zákon nikde ani ve svém § 320 CZ nemusel, právě pro onu popsanou neslučitelnost. Jak již bylo výše naznačeno v rozhodném období celní zákon v § 320 výslovně vyloučil některá ustanovení ZSDP, zejména § 47, který hovořil o lhůtách pro vyměření. Tím, že celní zákon v tomto ustanovení vyloučil lhůtu pro vyměření či doměření cla[36] lze s vysokou mírou pravděpodobnosti tvrdit, že lhůta v rozhodné době mající svůj počátek a konec pro vyměření celního dluhu stanovena nebyla (explicitně). I za této právní úpravy lze uvést, že na vznik celního dluhu se váže vznik daňové povinnosti (jak u SPD a DPH v případě dovozu zboží).

---

[36] *to lze spatřit i ve směru k důvodové zprávě k zákonu č. 113/1997 celní zákon, kde je uvedeno k bodům 177 až 179: § 317 až 323, že podle § 320 bude i nadále ve věcech celních přestupků subsidiárně působit zákon o přestupcích, na rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu, o ukončení režimu nebo o vyměření cla a daní ex offo bude nově subsidiárně platit zákon o správě daní a poplatků (se stanovenými výjimkami, které se na toto řízení nehodí) a v ostatních věcech se použije zákon o správním řízení. Vzhledem k nově navrhovanému subsidiárnímu působení zákona o správě daní a poplatků se navrhuje nové znění § 323*).

S určitou výhradou je možné si představit, že implicitně tato lhůta svůj počátek má, a to tím, že se váže nejdříve k okamžiku vzniku celního dluhu, a pokud je pravomocně vyměřeno, má i svůj konec. Z pohledu autora, by se tedy mohlo dovodit, že pokud zákonodárce výslovně nestanovil časový horizont této lhůty, a nelze na něj uplatnit jiná pravidla, např. pravidla o promlčení[37], (podle kterého právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným), lze s určitostí uvést, že je dán prostor k tomu, že zákonodárce mlčky stanovil, že konec lhůty je dán tím, že nemůže existovat „bezbřeze", čili to vyměření v časovém horizontu vymezil zejména ústavními **zásadami a právními principy.**

Autor této práce má zato, že obecně lze uvést, že smyslem a účelem institutu lhůt, v tomto případě lhůty prekluzivní, je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Jde o to vytvořit konstrukci reálně umožňující uplatnění práva, resp. pravomoci celních orgánů bez časového limitu, pod imperativem zákonodárce, který tuto pravomoc celních orgánů v rozhodné době, lhůtou prekluzivního charakteru nijak tuto pravomoc neomezil

S přihlédnutím k Rozsudku NSS pod zn.: 7 Afs 78/2007-60 www.nssoud.cz autor uvádí, že NSS přezkoumal kasační stížnost stěžovatele, poté co Krajský soud v Ostravě č.j. 22 Ca 32/2006-22 se neztotožnil s názorem žalobce, *že podle § 320 celního zákona měly celní orgány přihlédnout ke lhůtám pro vyměření cla a daně z přidané hodnoty a jako zvláštní právní předpis aplikovat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který v § 4 odst. 2 stanovil, že „daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku,*

[37] *Podle dílu čtvrtého – Promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a zánik celního dluhu § 282 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, promlčení práva vymáhat nedoplatek cla.*

.....Krajský soud uvedl, že aplikace tohoto ustanovení nebyla možná, neboť celní zákon je v poměru speciality k zákonu o soustavě daní a obsahoval právní úpravu, podle které prekluze celního dluhu nepřicházela v úvahu. Opak nešlo dovodit ani z toho, že celní zákon v rozhodné době výslovně nestanovil, že prekluze (příp. promlčení) v případě celního dluhu neexistuje.

Názor NSS – při posuzování této otázky, kterou navodil krajský soud, NSS dospěl k závěru, ***že v předmětné věci nemá právní úprava celního zákona přednost před právní úpravou FZOSD, resp., že zde není důvodu pro závěr o přednosti právní úpravy celního zákona před právní úpravou zákona o soustavě daní. V tomto NSS zaujal názor, že Princip lex specialit derogat legi generali má místa jen tam, kde právní předpisy (normy) stejné právní síly upravují tutéž materii, ale v různém rozsahu (neupravují stejnou oblast právních vztahů). Je tomu proto, že celní zákon v období ode dne vzniku celního dluhu (srov. § 251 celního zákona, resp. čl. 214 CC) tj. od 26.11.1999 do 1.7.2002 neupravoval vůbec otázku zániku práva vyměřit celní dluh, resp. daň při dovozu zboží v širším smyslu.*** Proto podle názoru soudu je evidentně vyloučen vztah speciality a subsidiarity uvedených právních předpisů.

Jak celní zákon, tak zákon o soustavě daní (oproti právní úpravě zákona o správě daní a poplatků) **proto neobsahovaly „konkurenční právní úpravu", tedy tutéž materii, která by zavdávala důvod k tomu, aby krajský soud bez bližšího dovozoval, že v dané věci nelze aplikovat zákon o soustavě daní.**

Tudíž z tohoto názoru soudu vyplývá, že úprava celního zákona (tehdy platného) neměla přednost před úpravou zákona o soustavě daní.

Z důvodové zprávy k FZOSD (dále jen „zprávy"), lze částečně vysledovat autorovi pochybnosti v aplikaci uvedeného zákona jako jeho celku s užitím příslušného ustanovení institutu o zániku práva, jelikož tímto zákonem, v rámci jeho posouzení bylo upraveno pouze to, aby daňová soustava byla jednotná v celé České a Slovenské Federativní Republice co do druhů daní a celkové konstrukce soustavy daní a jejich vazeb.

Ustanovení o lhůtách pro zánik práva daň vyměřit nebo vymáhat (k § 4 odst. 2 a 3), autor poukazuje pouze na to, že se ukázalo být nezbytností této úpravy, co do jednotnosti těchto ustanovení v obou republikách. Dále je nutné přihlédnout k textu všeobecné zprávy, kde v odstavci pátém předkladatel zákona uvádí, že „V oblasti nepřímých daní bude zdanění zboží a služeb upraveno obdobně jako ve státech Evropských společenství podle systému uvažovaného v rámci harmonizace soustav. Dosavadní jednorázová daň z obratu se nahrazuje daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi u vybraných skupin zboží. Důležité ustanovení o tom, že **Cla budou i nadále upravena samostatně**[38]. Podle názoru autora, je zřejmé, že předkladatel zákona projevil vůli z působnosti tohoto právního předpisu vyloučit správu cla, tedy i s ohledem na znění ustanovení § 323 odst. 2 celního zákona účinného v rozhodném období i správu SPD a DPH při dovozu.

Autor této práce uvádí, že zároveň přihlédl, k důvodové zprávě k novele CZ, ve které poukazuje na hlavní důvody její předložení Jedním z těchto důvodů autor spatřuje v „posílení kompetencí celních orgánů v oblasti boje proti nezákonnému dovozu a vývozu zboží, a zamezení celních a daňových úniků"[39].

---

[38] *Federální shromáždění ČSFR, tisk č. 842 (zdroj: digitální knihovna PS ČR, tisky – FS ČSFR 1990-1992, http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t0842_00.htm)*

[39] *Důvodová zpráva k zákonu č. 113/1997 Sb., Obecná část.*

K přijetí novely došlo v období znatelného nárůstu počtu zjištěných celních a daňových úniků, spojených často s vysoce organizovanou trestnou činností. Celou důvodovou zprávou přitom prosvítá naprosto zřetelný úmysl předkladatele zákona, resp. zákonodárce posílit pravomoci celních orgánů a umožnit jejich efektivnější výkon při správě cel a daní. **Jestliže tedy zákonodárce (jak již bylo konstatováno výše) neomezil pravomoc celních orgánů, v tehdy platném celním zákoně pro vyměření celního dluhu žádnou lhůtou, přičemž zároveň výslovně vyloučil užití lhůt v obecném právním předpise (daňovém řádu), lze s vysokou mírou pravděpodobnosti usuzovat, že tak učinil právě proto, aby celním orgánům umožnil vyměřit celní dluh v co možná nejdelším časovém horizontu a zlepšil tak vyhlídky na řádné vyšetření a napravení možných celních a daňových úniků, a to i s přihlédnutím k závažnosti trestné činnosti.**

Ve světle uvedených skutečností a se znalostí objektivního práva, které prozařuje celým právním systémem, a to s přihlédnutím k § 47 ZSDP, lze uvést, že čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR deklaruje podstatu státu založenou mj. na úctě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i čl. 4 odst. 1 LZPS, stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Čl. 11 odst. 1 LZPS obecně poskytuje ochranu majetku, v odst. 5 pak výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, vždy respektujících jistoty daňového poplatníka. Tyto jistoty znamenají nejen vymezení druhu a výše daní, ale i podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Jen tak lze zajistit, aby daňový systém byl současně efektivním a spravedlivým.

Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu.

S přihlédnutím k předchozímu odstavci lze uvést, že ukládání povinností na základě zákona a v jeho mezích, by mohlo být aplikováno i ve světle případu, kdy právní předpisy mlčí, respektive neměly právní úpravu o zániku práva vyměřit celní dluh, což rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinností požadovat. V tomto směru nelze odhlédnout od *argumentu a silentio legis*, kdy, pokud zákon mlčí, platí zásada enumerativnosti[40] Při úvaze nad použitelností tohoto argumentu v oblasti veřejného práva je nutné vycházet z premisy, že pravomoc a působnost orgánů veřejné moci, právní povinnost nebo sankci **nelze vyvodit** z mlčení zákona[41]. Za použití tohoto argumentu nelze než dojít k závěru, že pokud zákon (v tomto případě celní zákon účinný v rozhodném období) mlčel ohledně možnosti aplikace zákona o soustavě daní, není možné na základě tohoto mlčení považovat takovou aplikaci za možnou. Ve světle výše uvedeného nelze absenci lhůty pro vyměření celního dluhu v celním zákoně účinném v rozhodném období „překlenout" přímou aplikací ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Autor uvádí, že však podle ustálené judikatury, povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka ZSDP považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je správce povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1). Oproti tomu lhůtu k vybrání či vymáhání daně zákon výslovně označil i konstruoval jako

---

[40] *výslovně uvedený výčet, vypočítávání, vyjmenování řady věcí - Slovních cizích slov, kolektiv autorů Encyklopedický dům, spol. s r.o. 1998..).*

[41] *Gerloch, A.: Teorie práva, Dobrá Voda u Pelhřimova 2000, str.126*

lhůtu promlčecí, tj. lhůtu k níž správce daně přihlíží jen k námitce daňového dlužníka (§ 70 odst. 1,3).

Lhůta, kterou ZSDP pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. S přihlédnutím k předchozímu, je třeba si ujasnit, zda povaha lhůt k vyměření, resp. sdělení celního dluhu osobě x podle celních předpisů – pravidel celního zákona je svou povahou ustanovením hmotněprávním či procesním. Dle názoru autora je při řešení této otázky nezbytné přihlédnout ke stávající judikatuře ESD, jenž ve svém rozsudku ze dne 23. února 2006[42] označil ustanovení CC určující lhůty ke sdělení celního dluhu dlužníkovi (článek 221 odst. 3 CC) za ustanovení hmotněprávní. Tento závěr má oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS"), týkající se povahy typově stejné lhůty, a to lhůty k vyměření či dodatečnému vyměření daně, uvedené v § 47 zákona ZSDP, v rozhodném období, kdy NSS tuto lhůtu taktéž označil za lhůtu hmotněprávní [43]

---

[42] *Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 23. února 2006, Belgische Staat proti Molenbergnatie NV, Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Hof van beroep te Antwerpen – Belgie. Věc C-201/04, sbírka rozhodnutí 2006, strana I-02049: „Článek 221 odst. 3 celního kodexu musí být, na rozdíl od odstavců 1 a 2 téhož článku, považován za hmotněprávní ustanovení, a nelze jej tedy použít na vybrání celního dluhu vzniklého před dnem 1. ledna 1994."*

[43] *Usnesení NSS č. 9 Afs 86/2007-161 ze dne 23. 10. 2007: „ (...) Lhůta stanovená v § 47 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní a je v tomto ustanovení uvedeno, že „-nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období-", odpovídá hmotněprávní povaze této prekluzivní lhůty, aby před jejím uplynutím byla daň pravomocně vyměřena nebo doměřena. (...)".*
(...) ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu (...)."

S ohledem na hmotněprávní povahu propadných lhůt pro vyměření celního dluhu) je tedy při vyměření celního dluhu vzniklého v rozhodném období nutné aplikovat příslušná ustanovení celního zákona platného právě v době vzniku celního dluhu. Tomuto závěru svědčí i právní názor NSS vyslovený v rozsudku 9 Afs 25/2007-95 www.nssoud.cz ze dne 12. července 2007. Lze také s určitou mírou právní argumentace uvést, že celní zákon v rozhodné době v § 320 CZ (za použití uvozující věty – Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány.....), stanovil výjimku (y), které se na řízení před celními orgány nehodí. Mohlo by se tímto dovodit, že zákonodárce s tímto vědomím právní úpravy celního zákona v rozhodné době nepožadoval „vyměření" (zapsání sdělení) cla do evidence v rozhodné lhůtě, ve které by celní dluh vznikl.

Podle názoru autora, tento požadavek zákonodárce je v souladu s ústavním pořádkem ČR. V souladu s pravidlem, že v právním státě vše, co není (právem) zakázáno, je (právem) dovoleno (srov. Čl. 2 odst. 3 LZPS). Aplikací tohoto pravidla lze dospět k jednoznačnému závěru, že v případě, že zákon výslovně dovoluje jen určité chování, je tím samým zakázáno jakékoliv chování jiné. To je důležité zejména u vymezení pravomoci státních orgánů, jimiž je podle tohoto pravidla zakázáno jednat mimo rámec své pravomoci. Lze rovněž učinit závěr, že zákonodárce neměl na mysli, že v případě kdy vyloučil ustanovení o lhůtě ze zákona o správě daní a poplatků, tak by celní orgány v řízení před nimi, měly uplatnit ustanovení o lhůtě z § 4 odst. 2 FZOSD, když to zákonodárce výslovně neuvedl. Tomu svědčí i změna celního zákona k 1.7.2002 (zákon č.1/2002 Sb.), kdy začaly celní orgány uplatňovat lhůtu v ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona. **Jestliže zákon o soustavě daní již byl vyloučen, nemohl podle názoru autora, zákonodárce volit ještě takový postup, že by do závěrečných ustanovení celního zákona uvedl další výjimku o vyloučení ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní**

Dalšími argumenty svědčícími pro odmítnutí zákona o soustavě daní je jeho obecnost, vůči speciálním daňovým zákonům (DPH a SPD), které v rozhodné době svědčí svou průpravou v předmětu řízení, kdy pro uplatnění daně při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů (viz § 42 a 43 odst. 2 zákona o DPH a § 5 zákona o SPD). Z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o soustavě daní výslovně plyne, že se vztahuje i na DPH při dovozu a nelze vyloučit ani vztah k zákonu o SPD. K předchozí argumentaci lze dodat, že řízení před celními orgány nebylo a není řízením o dani, ale řízením podle celních předpisů, že se podle celních předpisů vyměřuje clo resp. celní dluh, na který podle názoru autora prekluzivní lhůta podle zákona o soustavě daní nedopadá. Z předchozího tedy nesporně plyne, že na DPH a SPD při dovozu byla v rozhodném období uplatňována právní úprava celních předpisů, což také vylučuje postup podle zákona o soustavě daní. **V tomto směru autor zvážil i argumentaci lex posterior derogat priori ve vztahu k zvláštním zákonům (pravidlo o přednosti).**

Z judikatury soudů lze taktéž dovodit, že vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem (v případě lhůt v úpravě celního zákona a úpravou v zákoně o soustavě daní) lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit.

Pokud lze ustát argumentaci, že zákon o soustavě daní, resp. jeho hmotněprávní ustanovení § 4 odst. 2, na daný případ v rozhodné době aplikovat nelze, pak je nutné se zamyslet nad tím, zda je možné užití jiných hmotněprávních lhůt, to znamená zda je přípustná nějaká analogie, nebo zda postup podle celních předpisů v rámci zákonné úpravy v době rozhodné, je chováním v souladu de lege lata. Při možném užití analogie legis je podstata v tom, že se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou se vztáhne analogicky ustanovení zákona upravující skutkovou podstatu podobnou.

Analogie zákona je i přípustná i tehdy, jestliže k ní zákon výslovně neodkazuje. Analogie má však své meze. Není přípustná zejména v trestním právu, není přípustná ani tam, kde zákon ukládá nějaké povinnosti (např. daně). V rámci analogie iuris, by bylo možné zvážit použití obecných zásad právních, které nejsou ve skutečnosti analogií, nýbrž použitím, rozhodnutím, podle rozumného právního uvážení. Ve vztahu k právní úpravě celního zákona je třeba zvážit i otázku, zda tento zákon v rozhodné době umožňoval dvojí výklad ve vztahu k zániku práva vyměřit (zapsat, sdělit) clo, „ve lhůtě"(nelhůtně), v němž celní dluh vznikl.

Z bohaté judikatury vyplývá, že tam, kde zákon připouští dvojí výklad, je třeba upřednostnit ten, který je co nejvíce souladný s ústavním pořádkem České republiky. (např. nález sp. zn. III ÚS 86/98). V tomto případě posuzování nesmí jít o chybnou formulaci aplikace příslušných ustanovení zákona upozaďující nezbytný požadavek nalézání spravedlivého řešení. Podle autora této práce správní orgán tak uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

Zastávaný názor soudů ve správním soudnictví, dle kterého je možné vyměřit celní dluh v neomezených lhůtách, není v právním státě udržitelný.

S tím co bylo uvedeno je dále nutné zvážit otázku libovůle nebo zda za tohoto stavu (právní úpravy celního zákona v rozhodné době), lze vyměřit či doměřit celní dluh do určité míry objektivizovatelnými postupy s důrazem na ochranu práv osoby X a její odpovědnosti za protiprávní jednání, což lze považovat za sdílené hodnoty, jakož i představy o racionalitě chování, které bylo v rozhodné době vysoce protiprávní. **Jde o tzv. vyvážení zájmů státu na straně jedné a dotčené osoby X na straně druhé.**

Tyto zájmy je nutno důsledně zvážit a to s přihlédnutím k zásadám materiální pravdy a právní jistoty ve vztahu k principu právního státu svázané s proporcionalitou státních pretencí prozařující celým právním řádem s důrazem na odpovědnost dané osoby X vůči společnosti (V tomto směru jde o hodnocení převažujícího veřejného zájmu nad zájmem jednotlivce). Proporcionalitu autor této práce chápe tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo. Platí tu zároveň maxima, přikazující v případě omezení základního práva, resp. svobody šetřit jeho podstatu a smysl (čl. 4 odst.4 Listiny základních práv a svobod).

Autor této práce zastává názor, že vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu na jedné straně a zájmy daňových subjektů Vzhledem k tomu, že (pravomoc) celních orgánů vyměřit celní dluh v době, kdy zákon neupravoval ve své podobě právní institut o běhu propadné lhůty, ve které zaniká právo celních orgánů na příslušné clo, (SPD + DPH), které tímto může zasahovat do řady základních práv a svobod, je zapotřebí mít na zřeteli též ústavní úpravu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), což odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu, přičemž"....ze souvisejícího čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba, podle názoru autora respektovat, i při střetu základních práv s obecným zájmem státu"[44]. Tento respekt se musí projevit tak, že mezi požadavkem obecného zájmu na placení daní a imperativem

---

[44] *Nález Ústavního soudu ze dne 28.7.2005 sp. zn. III. ÚS 648/04, zatím nepublikováno*

ochrany základních práv jednotlivce, musí existovat spravedlivá rovnováha.

Jak již výše bylo uvedeno s odkazem na smysl právního hodnocení institutu lhůty (tj. lhůty propadné,), obecně, je snížení (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Lhůty tedy posilují právní jistotu nejen v soukromoprávních vztazích, v nichž by vzhledem k zásadě rovnosti měly být koncipovány tak, aby rovnocenně dbaly o právní jistotu všech účastníků konkrétního právního poměru, nýbrž i v rámci vtahů veřejnoprávních. U veřejnoprávních vztahů je přitom zapotřebí brát v úvahu i zásadu, podle níž je nositelům státní moci zakázáno vše, co jim není výslovně dovoleno[45]. Jinými slovy, státní moc lze uplatnit jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

Autor této práce se dále domnívá, že soudům ve správním soudnictví by nepříslušelo hodnotit institut ustanovení o lhůtách, a to např. ani z hlediska jejich délky, ani z hlediska podmínek jejich přerušení (či daných výjimek), jelikož to přísluší především zákonodárci. Podle názoru autora se soudy budou muset zabývat tím, zda celní orgány mají to své právo vyměřit vzniklý celní dluh, a to i tehdy, pokud zákonodárce v rozhodné době tj. (podle platné právní úpravy CZ do 1.7.2002), toto právo celních orgánů nijak neomezil. S přihlédnutím k historickým okolnostem (historického výkladu), vzniku daného zákona, nelze ponechat bez povšimnutí „subjektivní" vůli zákonodárce. Jde tak o objektivní přístup v širším smyslu. Z hlediska povahy interpretačního problému v rámci racionálního

[45] *čl. 2 odst. 3 zák. č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, jak vyplývá ze změn a doplnění provedených zákony č. 347/1997 Sb., a č. 300/2000 Sb., a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod*

zákonodárce, který při vydávání zákonů postupuje logicky, zachovává jednotu a nerozpornost právního řádu a nečiní součástí právního řádu nadbytečná nebo duplicitní zákonná ustanovení, nutno podle názoru autora považovat za obecné východisko, které je ohniskovým bodem ke správné a spravedlivé interpretaci zákona, které musí ustoupit jinému pohledu (např. užití úvah o mezerách v zákoně, tedy zhola nesprávným úvahám).

Společným výchozím pojmem při definování historického výkladu je *occasio legis*, tzn. okolnosti vydání předpisu, ze kterého lze dovodit tzv. *ratio legis* (lze považovat za účel, jehož má být zákonem dosaženo), resp. jeden z jeho aspektů. Ptáme-li se v duchu posuzovaného zákona po smyslu, tážeme se nejprve na to, „k čemu tady něco je". Zajímá nás teleologický smysl zákona. Tím se pojem smyslu nevyčerpává, ještě je v něm zahrnuta složka významu a hodnoty toho, o co se jedná, tj. v našem případě právního předpisu, popř. jeho jednotlivých ustanovení. Účel označuje jen to, čeho se chce dosáhnout – tedy cíl. Cíl je zaměřen zpravidla k realizaci nějaké hodnoty. Co je tedy ratio legis v tomto případě ? Jedná se o smysl právního předpisu tedy celního zákona v rozhodné době posuzovaného. Smysl je určen především účelem, který sledoval zákonodárce (včetně jeho modifikací vlivem změněných společenských poměrů). Nepřekročitelným limitem jsou pro *ratio legis* cíle právního předpisu, či hodnoty, na nichž je postaven a k jejichž realizaci slouží. Lze tedy uzavřít, že historický výklad ve vztahu k vydanému předpisu, pomáhá podchytit hlavně účel, který zákonodárce sledoval. Jde při něm o to, aby s pomocí relevantních materiálů (tj. materiálií, tedy zejména důvodových zpráv, jednacích protokolů, projevů odpovědných činitelů atd.) bylo zjištěno, co zákonodárce zamýšlel, popř. mohl zamýšlet. Lze také zdůraznit, že tato metoda přichází zejména v úvahu při rozporech a mezerách v právu, popř. při řešení obtížných případů a v okamžiku, kdy standardní metody výkladu nevedou k jednoznačnému řešení.

Vzhledem k předchozímu odstavci je možné říci, že jde o požadavek na zákonnost, kterému odporuje takové pojetí interpretace, které upřednostňuje tzv. ratoi legis před obsahem. Pak by šlo o subjektivní interpretaci. **Jestliže např. vyznívá obsah normy jinak, než zákonodárce zamýšlel, nelze po interpretátorovi žádat, aby ratio legis bylo objektem interpretace, tím je vždy skutečný obsah právní normy, resp. obsah v té podobě, ve které byl pravotvůrcem zformulován. Autor této práce proto zastává ten názor, že ke změnám či úpravám je povolán jen ten, který je nadán příslušnou právotvornou pravomocí.**

S přihlédnutím k předchozímu, zejména s racionalitou vyváženosti zájmů v oboru celního a daňového práva, je navíc nutno dbát určitých základních právních principů, kterými jak již výše bylo uvedeno, jsou zejména principy **právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo tzv. „mezery v zákoně" –** pouze technický termín, **protože o mezery v zákoně jít nemůže -** umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutné, podle judikatury soudů použít takový z nich, který je vůči tomuto subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval své zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se mohlo jednat o již zmiňovanou libovůli zákonodárce[46].

Pokud by se věc dostala před správní soudy, bude podle názoru autora této práce úkolem soudu provedení výkladu v souladu s čl. 4 Ústavy,

---

[46] *K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, jakož i na judikaturu Ústavního soudu, zejména na jeho nález ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/2, publikovaný pod č. 145 ve sv. 31, str. 291 Sb. ÚS, a na www.concourt.cz.*

tedy způsobem chránící základní práva a svobody. To proto, že prekluzívní lhůty pro vyměření nebo doměření daní (v širším smyslu) jsou ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon v jeho mezí stanovil výjimku (a to, že ustanovení o lhůtách v daňového řádu se na řízení před celními orgány nepoužije (pro otázku okamžiku vzniku celního dluhu), a to i s přihlédnutím, že ji zákonodárce výslovně neuvedl do právního předpisu s odkazem na přechodná a závěrečná ustanovení, **lze učinit závěr,** že budou-li se na neskončená a nová řízení odvíjející se od celního dluhu vzniklého před účinností zákona 1/2002 Sb. aplikovat pouze procesní ustanovení a teprve na celní dluhy vzniklé po nabytí účinnosti zákona 1/2002 Sb., se bude vztahovat komplexní hmotněprávní i procesní právní úprava, lze již bez dalšího dovodit, že celní dluhy vzniklé před nabytím účinnosti zákona 1/2002 nemohou být pro absenci propadné lhůty prekludovány[47].

Rozsudek NSS pod zn.: 9 Afs 25/2007-95 www.nssoud.cz, který hovoří zejména o časové použitelnosti CC s ohledem na věc projednávanou před ESD, s přihlédnutím i k pravidlům, že je nutné oddělit hmotněprávní pravidla a procesní pravidla. Rozsudek NSS pod zn.: 9 Afs 184/2007 www.nssoud.cz k doměření celního dluhu vzniklého před vstupem do EU ze dne 5.6.2008 (konkrétně ke vzniku celního dluhu 14.4.2003 – na věc nutno aplikovat pravidla platná ke

---

[47] *K tomu: Rozsudek Evropského soudního dvora (druhého senátu) ze dne 23. února 2006, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Hof van beroep te Antwerpen) – Belgische Staat v. Molenbergnatie NV. (Věc C-201/04),*
(Celní kodex Společenství – Dodatečné vybrání dovozního nebo vývozního cla – Povinnost sdělit dlužnou částku dlužného cla ihned po jejím zaúčtování a před uplynutím lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu – Pojem „odpovídající postup");

dni vzniku celního dluhu, tj. zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, konkrétně § 268 celního zákona.

K možnému náhledu ke zpětné účinnosti zákonů, tj. časové působnosti právních předpisů, konkrétně s přihlédnutím k nepravé zpětné účinnosti, která znamená, že vznik právních vztahů a jejich následky, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posoudí podle práva dřívějšího, ale – trvá-li dříve vzniklý právní vztah i nadále – posoudí se pak podle zákona nového a podle tohoto zákona se posoudí i právní následky dotyčného právního vztahu, vzniklé po účinnosti nového zákona. V této souvislosti duchu právní teorie na adresu nepravé retroaktivity lze konstatovat, že tato je zásadně přípustná, však i ona může být ústavně nepřípustnou, jestli je tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání resp. nedosahuje tam, kde nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva.

V této souvislosti lze přihlédnout k právnímu názoru NSS v rozsudku pod zn.: 2 Afs 51/2006-69 www.nssoud.cz, k obnově řízení ze dne 30.8.2007, s důrazem na okolnosti spáchaného trestného činu. Stěžovatel podal žádost o obnovu řízení 24. 5. 2004 a rozhodováno o ní bylo v první instanci 15. 10. 2004 a v odvolací správní instanci 9. 3. 2005. Podle § 320 odst. 1 písm. c) CZ ve znění účinném ke dni podání žádosti i ke dni vydání správních rozhodnutí obou instancí (a účinném ostatně i nyní), nestanoví-li celní zákon nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány na případy nespadající pod písm. a) a b) téhož odstavce citovaného ustanovení (a o takové věci v případě stěžovatele nejde), že se řídí obecnými předpisy o správě daní a poplatků, tedy ZSDP. Podle § 54 odst. 3 ZSDP žádost (o obnovu řízení) musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo

doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Zákon zde tedy rozlišuje subjektivní a objektivní lhůtu pro přípustnost obnovy řízení, přičemž lhůtu objektivní váže na lhůtu, ve které zaniká právo příslušnou dávku (v případě stěžovatele clo) vyměřit. ZSDP ani celní zákon nestanoví (podobně jako např. výslovně stanoví § 75 odst. 1 s. ř. s. pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu), že by se v řízení o obnově postupovalo podle právního stavu ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Lze tedy mít zásadně za to, že v řízení o obnově bude správní orgán rozhodovat a mj. podmínky pro její přípustnost, čítaje v to i zachování objektivní lhůty pro její povolení, bude posuzovat podle právního stavu ke dni vydání rozhodnutí o povolení (nařízení), resp. nepovolení obnovy, nebudou-li hlediska vyplývající zejména z principů ochrany nabytých práv, právní jistoty či z povahy cla jakožto jednostranné veřejnoprávní dávky přikazovat jiný postup.

Klíčové pro posouzení, zda již uplynula objektivní lhůta pro povolení obnovy řízení, je, kdy vznikl celní dluh, neboť od tohoto okamžiku se odvíjí též právo clo vyměřit či doměřit. Podle § 240 odst. 1 celního zákona platilo do 30. 4. 2004, že celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu. Podle odst. 2 téhož ustanovení platilo, že celní dluh vzniká v okamžiku, kdy je zboží odňato celnímu dohledu. Podle odst. 3 pak dlužníkem je a) osoba, která zboží odňala celnímu dohledu, b) každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu, c) každá osoba, která získala nebo držela zboží odňaté celnímu dohledu a v okamžiku získání nebo obdržení zboží si byla nebo si měla být vědoma, že zboží bylo odňato celnímu dohledu, d) osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno. Podle § 250 celního zákona

platilo, že je-li několik osob odpovědno za splnění celního dluhu, považují se za společné a nerozdílné dlužníky.

Taktéž podle § 251 odst. 1 celního zákona platilo, že není-li tímto zákonem stanoveno jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo podle předpisů platných v okamžiku, kdy celní dluh vznikl, a podle odst. 2, že není-li možno přesně určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, vzniká celní dluh v okamžiku, který celní úřad podle jemu dostupných informací určil jako okamžik, v němž bylo zboží v situaci, za níž celní dluh vzniká. Celní zákon ve znění ke dni vydání platebních výměrů neměl ustanovení, které by pevně určovalo maximální lhůtu zapsání celního dluhu do účetních dokladů či stanovovalo, že vyměřit celní dluh lze jen v určité lhůtě od jeho vzniku.

Ustanovení o promlčení práva vymáhat nedoplatek cla váží běh lhůt na okamžik splatnosti cla (viz základní pravidlo v § 282 odst. 1 CZ ve znění účinném po celé období od nabytí jeho účinnosti do současnosti, podle něhož právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným), který je zas vázán (viz desetidenní lhůtu v § 270 odst. 1 CZ ve znění účinném ke dni vydání platebních výměrů) na sdělení cla dlužníkovi (viz § 268 odst. 1 celního zákona ve znění účinném ke dni vydání platebních výměrů, podle něhož částku cla, zapsanou v účetních dokladech, sdělí celní úřad dlužníkovi). Sdělení cla nemůže být provedeno před jeho zapsáním v účetních dokladech (v tomto ohledu nelze § 268 odst. 1 CZ ve znění účinném ke dni vydání platebních výměrů vykládat jinak, neboť jeho dikce je jednoznačná) a den zápisu v účetních dokladech se za podmínek § 265 odst. 1 CZ ve znění účinném ke dni vydání platebních výměrů shoduje s dnem vyměření cla a určení osoby, která je povinna clo zaplatit. Podle § 54 odst. 3 ZSDP žádost (o obnovu řízení) musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo

doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. Zákon zde tedy rozlišuje subjektivní a objektivní lhůtu pro přípustnost obnovy řízení, přičemž lhůtu objektivní váže na lhůtu, ve které zaniká právo příslušnou dávku (v tomto případě clo) vyměřit.

Znamená to tedy, že do 30. 6. 1997, tj. do účinnosti zákona č. 113/1997 Sb., kterým byl mj. změněn i celní zákon, bylo lze clo vyměřit bez časového omezení, takže o tom, že by v této době uplynula objektivní lhůta pro povolení obnovy řízení, jak je stanovena v § 54 odst. 3 ZSDP, nelze hovořit. Tento stav zůstal zachován i od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002. Zákon č. 113/1997 Sb. totiž sice zrušil bez náhrady některá ustanovení dílu třetího hlavy třinácté celního zákona, nicméně i nadále neexistovaly žádné maximální lhůty pro vyměření cla a lhůty pro vybírání cla a jeho vymáhání byly i nadále odvozeny pouze od jeho splatnosti, odvislé od doručení rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu nebo ústního sdělení jeho výše dlužníkovi (viz znění § 270 odst. 1 celního zákona účinné od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002).

Významnou změnu ovšem přinesl zákon č. 1/2002 Sb., kterým byla v § 268 celního zákona zavedena pevná maximální lhůta pro zápis částky celního dluhu do evidence; zápisem bylo pak podmíněno vyměření cla (viz § 268 odst. 1 věta první CZ v jeho znění účinném od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, podle něhož jakmile byla částka cla zapsána do evidence, musí být bez zbytečného odkladu dlužníkovi doručeno písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření; je-li celní prohlášení podáno ústně nebo jiným úkonem, může být částka cla sdělena ústně). Podle § 268 odst. 2 CZ ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, 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. Podle odst. 3 téhož ustanovení, byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá

lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. A konečně podle odst. 4 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.

Podobný standard pak zůstal zachován i po vstupu České republiky do Evropské unie dnem 1. 5. 2004, kdy se v České republice stalo přímo aplikovatelným nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává CC[48], který je upraven takto:

1. Jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi.

2. Je-li částka splatného cla pro informaci zapsána do celního prohlášení, mohou celní orgány stanovit, že nebude sdělena podle odstavce 1, pokud takto zapsaná částka cla odpovídá částce jimi stanovené. Aniž je dotčeno použití čl. 218 odst. 1 druhého pododstavce, je-li využito možnosti uvedené v prvním pododstavci, je propuštění zboží celními orgány rovno sdělení zaúčtované částky cla dlužníkovi.

3. 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 článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku.

4. Vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za

---

[48] *(Úř. věst. L 302, 19.10.1992, s. 1; v češtině Zvláštní vydání Úř. věst., kap. 2, sv. 4, s. 307, dále jen „celní kodex Společenství"), jehož čl. 221 ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000 (Úř. věst. L 311, 12. 12. 2000, s. 17, v češtině Zvláštní vydání Úř. věst., kap. 2, sv. 10, s. 239)*

podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněného v odstavci 3.

Změna CZ provedená zákonem č. 1/2002 Sb., na nějž obsahově navázala i úprava v CC s sebou přinesla vyšší standard ochrany práv celního dlužníka, neboť – vedle již od počátku existujících nepřekročitelných lhůt pro vybírání a vymáhání cla, jak byly a jsou upraveny v 282 CZ s sebou nově přinesla i lhůty pro samotné vyměření cla a v tomto smyslu se stala srovnatelnou s úpravou v daňovém řízení (viz „vyměřovací" lhůty v § 47 ZSDP a „vymáhací" lhůty v § 70 ZSDP). **V souvislosti s novou úpravou však vznikla otázka nepravě retroaktivního působení nové úpravy ve vztahu k zachování objektivní lhůty pro povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 3 ZSDP**.

Přechodná ustanovení zákona č. 1/2002 Sb. příliš konkrétní návod, jak v tomto ohledu na novou úpravu nahlížet, nedávají, neboť vyjma právní úpravy speciálních situací, které s případem stěžovatele nesouvisejí (viz body 1. až 4. čl. II. zmíněného zákona), pouze obecně stanovují generelní použitelnost nové úpravy i na skutkové stavy vzniklé před jeho účinností (s výjimkou řízení o celních deliktech), neboť v bodě 5. čl. II. zákona se praví, že řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle tohoto zákona s výjimkou řízení o celních deliktech, která se dokončí podle dosavadních předpisů. Obdobně ani v právních aktech upravujících režim přístupu ČR k Evropské unii výslovné přechodné ustanovení pro skutkové stavy vzniklé před tímto okamžikem není.

Aplikace přímo použitelného komunitárního práva, kterým je i celní kodex Společenství vydaný formou nařízení, zásadně není vyloučena ani na skutkové okolnosti tkvící v době před vstupem ČR do Evropské unie, pokud mají být tyto skutkové okolnosti právně posuzovány v okamžiku po přistoupení ČR k EU. Povinnost nových členských států

aplikovat právo Společenství bezprostředně po přistoupení k EU výslovně stanoví článek 2 Aktu o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie[49] (a to v následující podobě: „Ode dne přistoupení se ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro nové členské státy a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách a v tomto aktu." Výše citované ustanovení Aktu zakládá tzv. okamžitý účinek práva Společenství. To znamená, že správní orgány a soudy členských států obecně mají od okamžiku přistoupení aplikovat přímo účinnou právní úpravu Společenství, jakkoli pro některé z těchto případů není dána pravomoc Soudního dvora Evropských společenství k rozhodování o předběžné otázce[50]. Jestliže stěžovatel podal žádost o obnovu řízení 24. 5. 2004 a rozhodováno o ní bylo v první správní instanci 15. 10. 2004 a v odvolací správní instanci 9. 3. 2005, pak nebylo důvodu na jeho věc, skutkově tkvící v polovině 90. let 20. století, ustanovení čl. 221 bodu 4. CC nepoužít; argumenty, proč by v daném případě nemělo být bezprostředně závazné a přímo použitelné

---

[49] *Úřední věstník L 236 ze dne 23. září 2003),*

[50] *(viz rozsudek jeho velkého senátu Soudního dvora ES ze dne 10. 1. 2006 ve věci C' 302/04, Ynos kft vs. János Varga, Sb. rozh. I-371, v české judikatuře ohlas na tento rozsudek viz v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2006, sp. zn. 29 Odo 242/2006, www.nsoud.cz; podrobněji k tématu intertemporality v komunitárním právu po přistoupení nových členských států viz Michal Bobek: Předběžné otázky se skutkovými okolnostmi před přistoupením mimo pravomoc Soudního dvora Evropských společenství, Soudní rozhledy č. 3/2006, str. 112-114). K obdobnému závěru o okamžitém účinku práva Společenství po přistoupení došel ostatně již Vrchní soud v Praze ve svém usnesení ze dne 5. 6. 2006, sp. zn. 12 Cmo 257/2005, publikováno v Soudních rozhledech č. 11/2006, str. 426 – 431.*

sekundární právo Evropského společenství použito, Nejvyšší správní soud nevidí, neboť nevidí žádné přechodné ustanovení komunitárního či vnitrostátního práva, které by takovou výluku z aplikovatelnosti zakládalo. Správní orgány obou instancí se však ustanovením čl. 221 bodu 4. CC nezabývaly a spokojily se pouze s úvahami o aplikovatelnosti či neaplikovatelnosti obsahově podobného ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (již v době podání žádosti o obnovu řízení neúčinného).

Městský soud v Praze pak toto pochybení akceptoval. Jak již shora uvedeno, objektivní lhůta pro povolení obnovy řízení je v § 54 odst. 3 ZSDP vázána na lhůtu pro vyměření cla; zákon zde užívá formulaci, že žádost musí být podána před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Takto užitá formulace se vztahuje nikoli „subjektivně" vůči žadateli o obnovu, nýbrž „objektivně" k platební povinnosti (dani, v případě stěžovatele clu), jež má být vyměřena, bez ohledu na osobu, která má být povinna dávku platit. Smyslem a účelem institutu obnovy řízení pak zjevně je dát v případech, které zákon shledává na základě určitých kritérií důležitými, přednost nápravě věcně nesprávného, avšak již pravomocného rozhodnutí před hledisky právní jistoty.

S ohledem na tento účel právní úpravy i na zákonodárcem zvolenou textaci nutno ustanovení o objektivní lhůtě v § 54 odst. 3 ZSDP vykládat tak, že je zachována, pokud existuje alespoň jedna osoba, které lze příslušnou dávku vyměřit či doměřit. Je zjevné, že uvedené výkladové pravidlo má smysl zejména za situace, kdy ten, komu byla platba uložena, uplatňuje důvody obnovy založené na tvrzení, že dávka měla být ve skutečnosti uložena jiné osobě. V tomto smyslu pak nutno nahlížet i na ustanovení čl. 221 bodu 4. CC (a ostatně i na § 268 odst. 4 celního zákona relevantní pro řízení, v nichž bylo rozhodnuto mezi 1. 7. 2002 a 30. 4. 2004, který ostatně textově z uvedeného ustanovení CC vychází a byl nepochybně přijímán právě s

ohledem na komunitární právní úpravu). V čl. 221 bodu 4. CC se stanoví výjimka z obecného pravidla, omezujícího možnost sdělit částku cla dlužníkovi na lhůtu tří let od vzniku celního dluhu, pro případy, kdy celní dluh vznikl v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný. Účelem této výjimky je umožnit dodatečné vyměření cla i s delším časovým odstupem, než jaký je jako maximální stanoven v obecném pravidle, nebylo-li clo vyměřeno z důvodu kvalifikovaného nekalého jednání, na jehož postihu je intenzívní veřejný zájem značně převyšující zájem na právní jistotě. Podobný zájem ale musí být i na nápravě „doprovodných" nezákonností, například toho, že v důsledku takového kvalifikovaného nekalého jednání bylo clo vyměřeno někomu, komu být vyměřeno nemělo, neboť trestným činem byla zakryta či zkreslena pravá podstata věci.

Ve vztahu k subjektu je tedy zřejmé, že dodržení objektivní lhůty v případě jeho žádosti o obnovu řízení je nutno posoudit ve světle ustanovení čl. 221 bodu 4. CC. Znamená to tedy, že objektivní lhůta bude zachována, zjistí-li správní orgán, že celní dluh za zboží, které jako řidič přepravoval stěžovatel, vznikl jako následek činu, který v době spáchání byl trestným činem. Tato otázka je předběžnou otázkou ve smyslu § 28 odst. 1 věty první ZSDP ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Správní orgán v celním řízení si však nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin (§ 28 odst. 2 ZSDP). Proto měl žalovaný, resp. správní orgán první instance v první řadě uvážit, zda trestní řízení zmiňované stěžovatelem v jeho žádosti o obnovu řízení (tj. trestní řízení vedené u Vrchního soudu v Olomouci[51] může mít věcnou souvislost s celním dluhem stěžovatele, a pokud ano, měl vyčkat pravomocného skončení tohoto trestního řízení (případně jakéhokoli jiného trestního řízení, které by se v souvislosti s dovozem zboží, na němž se jako řidič

[51] *sp. zn. 2 To 35/2002)*

podílel stěžovatel, probíhalo) a podle jeho výsledku uvážit, zda jsou podmínky čl. 221 bodu 4. CC dány, tj. zda je dán kauzální nexus mezi vznikem celního dluhu a jednáním nějaké osoby či osob, které bylo v době, kdy k němu došlo, trestné. V takovém případě by – bez ohledu na roli stěžovatele v této případné trestné činnosti, tj. i v případě, kdy by soud shledal, že byl pachatelem, spolupachatelem či měl účastenství na této trestné činnosti – byla objektivní lhůta pro obnovu celního řízení v jeho případě zachována a pokud by i další podmínky pro obnovu řízení byly splněny, nebránilo by nic jejímu povolení.

V tomto smyslu by bylo možné lze přistoupit i ke zvážení uplatnění pozdější právní úpravy v komplexu užití hmotněprávních i procesněprávních ustanovení na celní dluhy vzniklé za účinnosti předchozí právní úpravy, s přihlédnutím k řízení o vyměření celního dluhu, které není skončeno vydáním či doručením rozhodnutí (Dodatečného platebního výměru), ale až právní mocí rozhodnutí odvolacího orgánu. Jde tudíž o řízení pravomocně neukončené.

U procesních norem lze obecně považovat za obvyklé, že v řízení o určité otázce se zásadně postupuje podle předpisů účinných v době konání tohoto řízení, zatímco předpisů již neúčinných se užije pouze, je-li tak stanoveno (např. podle správního řádu z roku 1967 se postupuje za účinnosti nového správního řádu z roku 2004 proto, že to nový správní řád pro určité typy řízení, zejména řízení neskončená, v přechodných ustanoveních stanoví).

U hmotněprávních norem pak je situace složitější v tom, že jakkoli též lze mít za to, že nové právo může na skutkové okolnosti, k nimž došlo v minulosti, zásadně nahlížet novým způsobem (tj. obecně je tzv. nepravá retroaktivita přípustná), je třeba daleko častěji korigovat toto základní pravidlo, a to i tehdy, není-li tak zákonnou úpravou explicitně stanoveno, hledisky právní jistoty a ochrany nabytých práv, a proto je nezřídka nutno rozlišovat mezi podmínkami vzniku práva

(ty začaté se posuzují podle práva účinného k okamžiku, kdy k tomuto vzniku mělo dojít) a podmínkami výkonu práva (na ty naopak typicky dopadá aktuálně účinná právní úprava); jde-li pak o normy sankční či kvazisankční povahy, nutno vždy brát v úvahu i princip, že na posuzovaný skutek se aplikuje taková právní úprava účinná v časovém intervalu mezi dobou, kdy se daný skutek stal, a dobou, ve které je o skutku rozhodováno, která je pro účastníka, na něhož má sankční či kvazisankční ustanovení dopadnout, nejvýhodnější.

Zde však nutno zdůraznit, že uvedené pravidlo, na ústavní rovině pro oblast trestního práva vyjádřené v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (Trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.), nutno v jiných sankčních či kvazisankčních režimech než v právu trestním aplikovat přiměřeně jejich povaze, takže zde nejsou vyloučeny jisté jeho modifikace. S ohledem na předchozí odstavec – je tento výklad spojován zejména s institutem obnovy řízení. V popsaném řetězci pravidel a právních následků odvíjejícím se od právní úpravy do 30.4.2004, by však komplexní aplikací kodexové právní úpravy k 1.5.2004 muselo dojít k naprosté diskontinuitě již existujících právních vztahů s důsledky spočívajícími v jejich zániku, pokud by byly založeny vzhledem dikci věty první Čl. 221 odst. 3 CC, před datem 1.5.2001.

V důsledku poplatnosti pravidlu o aplikaci komplexní hmotněprávní i procesní nové právní úpravy na přetrvávající staré právní vztahy by k tomu došlo i přes znění a smysl čl. 214 odst. 1 CC. Věta druhá ustanovení čl. 221 odst. 3 CC staví tříletou prekluzívní lhůtu podle věty první od podání opravného prostředku s výslovným odkazem na čl. 243 CC. Jelikož se podle odkazovaného článku opravným prostředkem rozumí jak odvolání k celnímu orgánu, tak i žaloba příslušnému soudu, lze konstatovat, že po dobu odvolacího a soudního

řízení se běh opakovaných prekluzívních lhůt staví. Ke komplexnímu uplatnění nových celních předpisů na právní vztahy založené předpisy předchozími, lze uvést závěrem, že aplikací zákona č. 1/2002 Sb., by zanikla možnost vyměřit celní dluhy vzniklé v letech 1996 až 1988 a dále, aplikací CC by zanikla možnost vyměřit celní dluhy vzniklé před 1.5.2001.

S poukazem na skutečnost, že vzniklé celní dluhy byly v době nabytí účinnosti CC, ke dni 1.5.2004 již formálně vyměřeny, nelze na ně pravidla o nepravé retroaktivitě uplatnit, neboť z logiky věci plyne uplatnění citovaných předpisů na celní dluhy sice latentně vzniklé, ale dosud nevyměřené. Na již vyměřené celní dluhy se pak uplatní pravidla věty druhé čl. 221 odst. 3 CC o stavení lhůty po dobu řízení o opravných prostředcích

S přihlédnutím k výše uvedenému, budou-li se na neskončená a nová řízení odvíjející se od celního dluhu vniklého před účinností zákona 1/2002 Sb., aplikovat pouze procesní ustanovení a teprve na celní dluhy vzniklé po nabytí účinnosti CC k 1.5.2004, s přihlédnutím k ustanovení čl. II. bodu 2. zákona č. 187/2004 Sb., se na řízení o vyměření (zapsání či sdělení) celních dluhů vzniklých v období od 1.7.2002 do 30.4.2004, pokud nebyla skončena nebo vůbec započata, použijí pouze procesní ustanovení CC a hmotněprávně se v důsledku aplikace čl. 214 odst. 1 CC uplatní § 268 odst. 1, 2 a 3 celního zákona, a to proto, že čl. 214 odst. 1 CC stanoví pravidlo, že nestanoví-li celní kodex jinak, vyměřuje se dovozní nebo vývozní clo na základě podkladů pro vyměřování cel platných pro dané zboží v okamžiku, kdy vznikl celní dluh na ně se vztahující.

V souvislosti se vstupem ČR do EU byl celní zákon ke dni vstupu změněn zákonem č. 187/2004 Sb., a došlo ke zrušení § 264 až 269 předchozí uvedené právní úpravy celního zákona. Z ustanovení § 1 celního zákona s účinností od 1. května 2004 lze dovozovat, že na

posuzované právní vztahy by mohlo být uplatňováno ustanovení čl. 221 odst. 1, 3 a 4 CC, který zejména stanoví tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření. Proti předchozí právní úpravě došlo ke zpřísnění, a to v okolnosti počátku běhu prekluzivní lhůty. Tento závěr o použití hmotněprávních pravidel by byl jen za předpokladu, že jde o celní dluhy vzniklé, ale nezapsané do evidence a nevyměřené.

Podle § 264 odst. 1 věty první celního zákona ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí, každá částka dovozního nebo vývozního cla (dále jen „částka cla") odpovídající celnímu dluhu musí být celním úřadem vyměřena ihned poté, jakmile mu budou sděleny všechny údaje a předloženy všechny doklady potřebné pro jeho vyměření; jakmile mu budou sděleny všechny údaje a předloženy všechny doklady potřebné pro jeho vyměření; vyměřené clo celní úřad zapíše do svých účetních dokladů (zanese je do evidence cla...). Podle § 265 odst. 4 vznikl-li celní dluh z jiných důvodů, než jsou uvedeny v odst. 1 § 265, zapíše celní úřad příslušnou částku cla do evidence do 2 dnů poté, kdy může a) vyměřit příslušnou částku cla, a b) určit dlužníka. Podle § 266 lhůty pro zápis částky cla do evidence uvedené v § 265 mohou být z důvodu hodných zřetele prodlouženy nejvíce o 14 dní. Podle odst. 2 tohoto ustanovení lhůta určená podle odst. 1 může být překročena, jestliže nastaly okolnosti, které nebylo možno předvídat, nebo z důvodu vyšší moci. Celní zákon ve znění ke dni vydání rozhodnutí tedy měl ustanovení, které pevně určovalo maximální lhůtu zapsání celního dluhu do „účetních dokladů" či stanovovalo, že příslušnou částku cla lze zapsat do evidence jen v určité lhůtě (podle § 268 odst. 2 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. Ustanovení o promlčení práva vymáhat nedoplatek cla váže běh lhůt na okamžik splatnosti cla (viz pravidlo § 282 odst. 1 celního zákona), podle něhož právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným, který je vázán na sdělení cla dlužníkovi (viz § 268 odst.1 celního zákona).

Sdělení cla tak nemůže být provedeno před jeho zapsáním v účetních dokladech (v tomto ohledu nelze § 268 odst. 1 vykládat jinak, neboť jeho dikce je jednoznačná) a den zápisu v účetních dokladech (ke stavu k 30.6.1997); (zanese ji do evidence cla, podle stavu zák. č. 1/2002 Sb.), se za podmínek § 265 odst. 3; ≠ § 265 odst. 4 celního zákona ve znění ke dni vydání rozhodnutí tj. 30.7.2003 shoduje s dnem vyměření cla a určení osoby, která je povinna clo zaplatit. Podle § 265 odst. 3 celního zákona – stav k 30.6.1997, vznikl-li celní dluh za jiných podmínek, než jsou uvedeny v odst. 1, bude příslušná částka cla zapsána do účetních dokladů dne, kdy celní úřad může a) vyměřit výši příslušného cla, b) určit osobu, která je povinna toto clo zaplatit. Podle § 265 odst. 4) celního zákona - stav k 1.8.2002, vznikl-li celní dluh z jiných důvodů, než jsou uvedeny v odst. 1, zapíše celní úřad příslušnou částku cla do evidence do 2 dnů poté, kdy může vyměřit příslušnou částku cla, a určit dlužníka. Jak již bylo výše uvedeno, znamená to, že do 30.6.2002, tj. do účinnosti zákona č. 1/2002 Sb., kterým byl mj. změněn i celní zákon, by bylo možné clo vyměřit bez časového omezení.

V. KAPITOLA

Komparace se zahraničními úpravami

I v oblasti výkladu ustanovení čl. 221 odst. 3 a 4 nařízení Rady č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „CC")[52]. Podle čl. 221 odst. 4 CC je možné sdělit dlužníkovi výši dluhu i po uplynutí 3 leté lhůty, která je stanovena v odst. 3 tohoto článku, a to za předpokladu, že celní dluh vznikne v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestným. Výklad dosud zastávaný některými orgány, že „za čin, který byl v době spáchaní trestný, lze považovat jen takové jednání, o němž příslušný soud pravomocně rozhodl, že je trestným činem", je podle názoru autora příliš restriktivní, jak uvedeno níže. Nicméně není nutno jej opouštět, protože podstatou ustanovení čl. 221 odst. 4 CC je umožnit celnímu orgánu dodatečně vyměřit celní dluh i po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty bez ohledu na délku trestního řízení. Nicméně pokud by nařízení požadovalo, aby celní dluh mohl být doměřen až po pravomocném rozhodnutí o vině a trestu v trestním řízení, tak by podle názoru autora bylo v tomto smyslu jednoznačně formulováno, resp. bylo by stanoveno, že celní dluh lze dodatečně vyměřit po rozhodnutí soudu o tom, že vznikl v důsledku spáchání trestného činu.

---

[52] *Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code Official Journal L 302 , 19/10/1992 P. 0001 – 0050.*

Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften Amtsblatt Nr. L 302 vom 19/10/1992 S. 0001 – 0050

Règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire Journal officiel n° L 302 du 19/10/1992 p. 0001 - 0050

Po porovnání s jinými jazykovými verzemi článku 221. odst 3 CC (konkrétně anglickou, německou a francouzskou verzí) se domnívám, že prodloužení promlčení celního dluhu je vždy vázáno na způsobilost jednání, v jehož důsledku celní dluh vznikl, vyvolat zahájení trestního stíhání ještě přesněji zahájení řízení před soudem (*criminal court proceeding „judiciaires repressives"*)[53].

---

[53] *Article 221*

3. Communication to the debtor shall not take place after the expiry of a period of three years from the date on which the customs debt was incurred. However, where it is as a result of an act that could give rise to criminal court proceedings that the customs authorities were unable to determine the exact amount legally due, such communication may, in so far as the provisions in force so allow, be made after the expiry of such three-year period.

(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.
Abschnitt 2
Fristen und Modalitäten für die Entrichtung des Abgabenbetrags

3. La communication au débiteur ne peut plus être effectuée après l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la naissance de la dette douanière. Toutefois, lorsque c'est par suite d'un acte passible de poursuites judiciaires représsives, que les autorités douanières n'ont pas été en mesure de déterminer le montant exact des droits légalement dus, ladite communication est, dans la mesure prévue par les dispositions en vigueur, effectuée après l'expiration dudit délai de trois ans.
Section 2
Délai et modalités de paiement du montant des droits

Tzn. pro určení, zda se prodlužuje prekluzívní lhůta či nikoli, je rozhodující skutečností nikoli to, zda byla osoba pravomocně odsouzená za spáchání trestného činu, v jehož důsledku celní dluh vznikl, ale zda takovéto jednání lze kvalifikovat jako trestní a zároveň zda je způsobilé vést k zahájení trestního řízení, resp. řízení před soudem[54]. Na základě výše uvedeného jazykového výkladu se lze domnívat, že je rozhodujícím okamžikem pro prodloužení prekluzívní lhůty může být již okamžik zahájení trestního stíhání, resp. řízení před soudem, nikoli až pravomocný odsuzující rozsudek soudu. Česká verze překladu čl. 221 odst. 4 CC je tedy v tomto ohledu nepřesná a domnívám se, že by bylo vhodné ji ve výše uvedeném smyslu změnit. Ze všech jazykových verzí také vyplývá, že se způsobilost jednání vyvolat trestní (soudní) řízení posuzuje podle doby, kdy k takovému jednání došlo, což je ostatně jedna ze základních zásad trestního řízení.

Evropský soudní dvůr ve věci C – 156/00.[55] v souvislosti s výkladem pojmu *„act that could give rise to criminal court proceedings"* uvádí, že sám soud, který rozhoduje o celním dluhu, má

---

[54] *(„debt is the result of an act, which was liable to give rise to criminal court proceedings", „acte qui etait passible de poursuites judiciaires repressives",*
„ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war"),

[55] *Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities «(Annulment of Commission Decision C (2000) 485 final – Remission of import duties – Inward processing – Lack of equivalence between Community products and imported* products)» Opinion of Advocate General Léger delivered on 11 July 2002,

(povinnost) zkoumat, zda takovéto jednání, v jehož důsledku celní dluh vznikl, je způsobilé vést k trestnímu řízení či nikoli.[56]
Z tohoto rozhodnutí ESD lze dovodit jednak, že celní orgán nemusí vyčkávat se zahájením správního řízení o celním dluhu na pravomocný rozsudek trestního soudu.

Autor této práce nevylučuje určitá rizika spojená s výkladem ustanovení čl. 221 odst. 4 CC ve výše uvedeném smyslu, nicméně se domnívá, že je možné, aby celní orgány dodatečně celní dluh doměřily, pokud mají informace (tuto informaci může získat od státního zastupitelství) o tom, že vznikl v důsledku jednání, které naplňuje znaky skutkové podstaty trestného činu. Jelikož obecně trestní právo není harmonizováno právem ES, ale spadá do působnosti národních právních řádů, další postup je dle názoru autora otázkou výkladu, nikoli práva ES, ale vnitrostátních trestněprávních předpisů, podle kterých je nutno vyložit **pojem** *„jednání, které je způsobilé vést k zahájení trestního soudního řízení"*. Tento pojem bude tedy v každém státě EU vykládán poněkud odlišně v závislosti na podobě trestního řízení v daném státě. Dle české právní terminologie, kterou však nelze převádět do znění předpisu ES, by se správný výklad obsahu pojmu měl blížit jednání, *„které naplňuje znaky trestného činu"*.

Dále je tedy nutno vycházet ze znění zákona č. 141/0961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád"). S ohledem na provedený jazykový výklad se však nabízí následující dvě možné varianty řešení, závislé na tom, zda zvolíme za rozhodný okamžik pro

[56] *„it is for the national court, hearing an action contesting communication of a customs debt, to rule on whether the requirements are satisfied to allow the debt to be communicated after expiry of the three- yer period...The ability to stop the time period from running is not matters governed by Community law, but rather fall within the powers of review of the national court"*.

anulaci prekluzívní lhůty zahájení trestního stíhání nebo budeme striktně vycházet z jednotlivých jazykových verzí a použitých slov a jako rozhodný okamžik zvolíme doručení obžaloby soudem.

1) Rozhodný okamžik zahájení trestního stíhání: Policejní orgány jsou povinny v rámci postupu před zahájením trestního stíhání podle § 158 trestního řádu učinit všechna potřebná šetření a opatření k odhalení skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin a v případě, že toto prověřování skutečně nasvědčuje tomu, *„že se jedná o trestný čin"* a navíc je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala *určitá osoba*, rozhodnou policejní orgány podle § 160 trestního řádu *o zahájení trestního stíhání této osoby jako obviněného*. Naopak, nejde-li ve věci o podezření z trestného činu, státní zástupce nebo policejní orgán věc odloží nebo odevzdají příslušnému orgánu k projednání přestupku nebo jiného správního deliktu. Trestní stíhání se zahajuje usnesením o zahájení trestního stíhání a základním následkem je, že trestní stíhání se začíná vést proti určité osobě, která může uplatňovat práva přiznaná trestním řádem obviněnému. Trestní řízení vstupuje do tzv. fáze vyšetřování, v jejímž rámci policejní orgány shromažďují potřebné důkazy. Ve prospěch této varianty svědčí podobnost výše uvedené možnosti přerušení prekluze vyměření /sdělení/ celního dluhu v úpravě promlčení trestního stíhání. Ustanovení § 67 zákona č. 140/0961 Sb., trestní zákon stanoví, že *„promlčení trestního stíhání se přerušuje již sdělením obvinění pro trestný čin, o jehož promlčení jde..."*. .

2) Rozhodný okamžik doručení obžaloby soudem: Jestliže výsledky vyšetřování dostatečně odůvodňují postavení obviněného před soud, státní zástupce podá obžalobu. Podanou obžalobu poté přezkoumá předseda senátu a posoudí, zda je nutné nařídit předběžné projednání obžaloby nebo nařídí hlavní líčení. V případě, že podaná obžaloba dostatečně odůvodňuje postavení obviněného před soud, předseda senátu dá doručit opis obžaloby obžalovanému. Doručení obžaloby soudem lze považovat za první úkon *soudu*, čímž bychom naplnili podmínku „criminal *court* proceedings", nebo-li řízení před soudem.

Nicméně se lze domnívat, že použití slova „*court*" v anglické verzi, resp. slova „*judiciaires repressives*" bylo zvoleno k odlišení trestního řízení od správně právního trestání. Ve prospěch této varianty svědčí již vyšší míra právní jistoty vyplývající z probíhajícího vyšetřování a z následného opětovného posouzení obžaloby soudem. V neprospěch však časová prodleva, která může nastat mezi zahájením trestního stíhání a podáním obžaloby. Lze se však domnívat, že spíše než z doslovného překladu, je nutné vycházet z kontextu vnitrostátní úpravy trestního řízení, neboť trestní právo, případně trestní řízení je v jednotlivých národních právních řádech upraveno odlišným způsobem. Z toho důvodu by bylo možné se přiklonit spíše k variantě 1), tedy zahájení trestního stíhání, které je již vedeno vůči konkrétní obviněné osobě, která současně získává celou řadu práv a na jejíž postavení již nemá podání obžaloby podstatný význam. Je však možné dodatečně vyměřit celní dluh i po vydání pravomocného odsuzujícího rozsudku v trestním řízení, protože čl. 221 odst. 4 CC nestanoví horní hranici lhůty pro dodatečné vyměření celního dluhu. Naopak umožňuje prolomit promlčení, resp. doměřit celní dluh i po uplynutí promlčecí lhůty. Z judikatury správních soudů lze dále odkázat zejména na rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích[57].

---

[57] *pod zn.: 10 Ca 61/2007-19 a 10 Ca 78/2007-27 mající zásadní vztah k čl. 221 odst. 3 a 4 Celního kodexu Společenství.*

VI. KAPITOLA
ZÁVĚR

Pokud nemají být uplatňovány prekluzivní lhůty pro zapsání celního dluhu do evidence (účetnictví) a sdělení celního dluhu osobě X vyměřující celní orgán musí řádně neuplatnění prekluzivních lhůt odůvodnit, když i ve výrokové části rozhodnutí na příslušná ustanovení celních předpisů o neuplatnění prekluzivních lhůt odkáže.

Podmínky neuplatnění prekluzivních lhůt.

Vyměřující celní orgán v odůvodnění neuplatnění prekluzivních lhůt musí konstatovat příčinnou souvislost mezi jednáním, které má znaky trestného činu (např. věc je v určitém stádiu trestního řízení a charakter protiprávního jednání kvalifikováno příslušným orgánem jako trestný čin nebo charakter protiprávního jednání, které má znaky trestného činu posoudí správní úřad sám /s rizikem/) a vznikem celního dluhu. V praxi to znamená, že vznik celního dluhu a nemožnost jeho vyměření v příslušných lhůtách je vázáno na způsobilost protiprávního jednání, v jehož důsledku celní dluh vznikl a vyvolá zahájení trestního stíhání. Jde o jednání, které naplňuje znaky skutkové podstaty trestného činu. Pro určení zda, se prodlužuje tato lhůta je rozhodující, zda takové jednání lze kvalifikovat jako trestní a zároveň zda je způsobilé vést k zahájení trestního řízení. Rozhodující je okamžik zahájení trestního stíhání.

Důsledkem protiprávního jednání (např. zboží je protiprávně odnímáno celnímu dohledu, nebo je odnímáno z režimu uskladnění zboží v celním skladu v důsledků úkonů, které sice umožní fyzicky zboží vydat (nebo z režimu), ale bez provedení příslušných formalit odpovědnými subjekty. Musí však zde existovat příčinná souvislost (kauzální nexus) mezi jednáním, které má znaky trestného činu e jeho důsledkem tj. neoprávněným fyzickým vydáním zboží z režimu a

nepodáním žádosti o přidělení jiného celně schváleného určení, tedy zastření protiprávního vydání zboží neprovedením změn v příslušných evidencích, tedy dohlížející celní orgán nemá podklady a informace dané odpovědnou osobou ke změně evidencí a následně k vyměření cla a dovozních poplatků. Jen tak lze formulovat příčinnou souvislost mezi jednáním, které má znaky trestného činu /jednání, které je v době vzniku celního dluhu trestným činem/ a vznikem celního dluhu). Nestačí pouhá existence příčinného vztahu mezi jednáním a následkem, musí existovat i zavinění – jako složka obligatorní. „Pachatel je jen tehdy trestně odpovědný za následek, pokud ho také zavinil. Způsobilost jednání vyvolat trestní řízení se posuzuje podle doby, kdy k takovému jednání došlo. K trestnosti činu je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti. Zpravidla se bude jednat o trestný čin podle § 148 Tr.Z., může se jednat také o trestné činy podle § 124 Tr.Z.). Celní orgány můžou skutečnost protiprávního odnětí zboží celnímu dohledu zjistit až po uplynutí prekluzivních lhůt v rámci svých kompetencí nad příslušným celním režimem.

S ohledem na skutečnost, že lhůty uvedené v ustanoveních § 268 odst. 4 CZ a čl. 221 odst. 4 CC jsou lhůtami hmotně právními, nelze pro vyměřovací řízení použít ustanovení § 47 ZSDP. Pokud se jednalo o vznik celního dluhu před vstupem ČR do EU, platilo ustanovení § 323 CZ, kdy za clo se rozuměly i daně a poplatky vyměřované a vybírané při dovozu zboží (SPD a DPH). Nyní je nutné vycházet z ustanovení § 93 odst.2 a § 101 odst.1 zák.č.235/2004 Sb. v jeho platném znění – tedy zákona o daně z přidané hodnoty,dále jen „ZDPH“ a z ustanovení § 34 odst.1 zák.č.353/2003 Sb. v jeho platném znění při použití § 140 ZSPD a § 111 ZDPH. Uvozovací text ustanovení § 47 odst.1 ZSDP, zvláštními zákony jsou celní zákon a zvláštním předpisem je „celní kodex společenství“. Pro uplatnění lhůt bude také relevantní, zda pro vznik datum vzniku celního dluhu budou použita ustanovení § 251 odst. 2 a § 252 odst. 2 CZ a čl. 214 a čl. 215 odst.1 odr. II CC, tj.

skutečnost, že celní úřad datum a místo vzniku celního dluhu určí. ZSDP však neobsahuje žádné lhůty, kterými by byl správce daně /vyměřující celní úřad/ vázán pro délku trvání vyměřovacího řízení. Pokyny řady „D" MF jsou pro zákonnost či nezákonnost dodržování lhůt irelevantní. Do procesu vyměřovacího řízení a jeho délky vstupují jen ustanovení § 34c ZSDP – Ochrana před nečinností. Celní orgán ve výrokové části tak musí odkázat na neuplatnění prekluzivních lhůt a toto neuplatnění v odůvodnění rozhodnutí řádně odůvodnit *(příčinná souvislost mezi jednáním, které má znaky trestného činu a vznikem celního dluhu).*

Zákon o správě daní a poplatků neobsahuje žádné lhůty, které opravují celkovou délku řízení. Ustanovení § 47 ZSDP nelze pro překážku ustanovení zvláštního zákona (CZ nebo CC) nelze uplatnit. Rozhodující pro uplatnění práva vyměřit (zapsat do účetnictví a sdělit) celní dluh osobě X jsou ustanovení § 268 odst.4 CZ a čl.221 odst.4 CC. Podle čl.221 odst.3 CC prekluzivní lhůty také neběží, pokud jsou v řízení používány opravné prostředky uvedené v čl.243 CC, tedy lhůty od okamžiku podání odvolání do okamžiku doručení rozhodnutí příslušného správního soudu. Podle ustanovení § 41 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, jde o zvláštní ustanovení o běhu některých lhůt, které po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží.

Při hodnocení či porovnávání naší právní úpravy se zahraničními v otázce neuplatnění lhůt pro zánik práva vyměřit příslušné clo a daně s přihlédnutím k trestnosti jednání, jsem dospěl k závěru, že naše právní úprava je sice uspokojivá, vychází a odpovídá mezinárodním závazkům našeho státu, přesto je ale nepřesná. Pokud by došlo k harmonizaci CC a celního zákona, s teorií trestněprávní nauky, zejména v oblasti protiprávního jednání, tj. ve kvalifikaci skutečnosti, zda lze jednání, v důsledku kterého celní dluh vznikl, kvalifikovat jako trestní a tudíž, zda takové jednání je způsobilé vést k zahájení

trestního řízení před soudními orgány, tak aby se mohl přesněji učinit závěr o neuplatnění prekluzivních lhůt. Bohužel oblast trestního práva a tedy i problematika porušování celních předpisů patří do 3. pilíře EU. Tyto normy jsou v zásadě ponechány v kompetenci jednotlivých států – a tak je i jednotná koncepce místy iluzorní. Již samy základy trestní odpovědnosti jsou v jednotlivých zemích EU odlišné a bude obtížné i nadále se přiblížit k uspokojivému vyřešení problémů. Činnost celních orgánů je teoreticky i metodicky poměrně dobře vypracovaná, avšak pouze ze sektorového hlediska. V celé komplexní šíři všech opatření potřebných k zajištění prostoru spravedlnosti a práva se jeví potřeba věnovat pozornost hodnocení a zdokonalení právní úpravy i praxe celních orgánů ve směru aplikace a interpretace některých ustanovení uvedených ve zvláštních zákonech s přihlédnutím k materii trestního zákona. Praxe je postupně zdokonalována vlivem mezinárodní spolupráce a výměny informací a zkušeností. Tato práce je projevem snahy přispět ke zlepšení teoretické úrovně řešení rozsáhlé a složité problematiky celních, daňových a trestních předpisů s přihlédnutím k názorům soudů ve správním soudnictví Jde o naléhavý úkol, má-li být celní a daňová problematika upravena způsobem, který by prospěl našemu státu a jeho ekonomické situaci. Je nutno také dále přihlédnout k rostoucí globalizaci, která mnění roli celních orgánů zaměřených čistě na výběr cla, kontrolu toků zboží a ochranu domácího průmyslu na orgány realizující celou řadu vládních strategií s novými přístupy a kompetencemi, pro usnadnění obchodu, ochranu společnosti před škodlivým dovozem. V rámci uplatňování svých pravomocí je nutná znalost a aplikační profesionalita celních, a daňových zákonů. Zejména je nutné vytyčit problematiku a její pojetí v souladu s celou koncepcí hospodářské politiky státu a určit priority, na které by bylo třeba se v oblasti celní a daňové výrazně zaměřit.

SEZNAM LITERATURY

Klabouchová I, II.: Clo a původ zboží, Praha 1999, Nakladatelství Polygon, PRAHA 1999.

Svoboda P.: Právo vnějších vztahů Evropské unie, Linde Praha a.s., 1999.

Janků M.: Evropská unie, právní systém evropských společenství, Computer Press Praha 2002.

Neústupná L. a kol.: Evropské společenství (jednotný trh, společná politika (EHS) koordinace politik, systém orgánů, Právo Praha, Prospectrum, 1992

Nováčková D.: Základy evropského práva, Slovenské a mezinárodní právo, 1 - 2/2002

Svoboda P.: Liberalizace obchodu zbožím v právu Evropské unie, C.H.Beck, 2003

Bakeš M.: Finanční právo, C.H.Beck, 2006, II. vydání

Bakeš M.: Teoretické otázky finančního práva, UK Praha 1979

Bakeš M.: Československé finanční právo – 1978, Panorama Praha

Týč V.: Základy práva EU pro ekonomy, Linde, 2001

Hendrych D. a kol.: Správní právo, C.H.Beck, 2006

Šmíd L. a kol.: Správní řád, Panorama Praha 1984

Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem, Nakladatelství Anag, 2008

Ondruš R.: Správní řád, Linde Praha, 2005

Gerloch A, Maršálek P.: Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi, EUROLEX BOHEMIA Praha 2003

Knapp V.: Teorie práva, učebnice, právnická fakulta 1994

Šámal P.: Trestní zákon, komentář, C.H.Beck, 2004

Šámal P.: K právní úpravě postihu poškozování finančních zájmů v ES, Sborník z VI. Karlovarských právních dnů, Linde, 2005

Fenyk J.: Corpus Iuris, Sypták, Brno 1998 (český překlad)

Fenyk J.: Evropská právní oblast a Corpus Iuris jako možné nástroje ochrany finančních zájmů ES, Trestní právo 11/1997

Novotný O.: Trestní právo hmotné, ASPI, 2007

Fenyk J.: Harmonizace trestního práva a související legislativy v oblasti finančních zájmů ES, Brno, 15. 9. 2000

Nováčková D.: Schengenské dimenze, Evropské a mezinárodní právo 3/1999

Dokument Světové banky – červen 2008 - hodnocení vládního plánu na sloučení daňové a celní správy.

K odkazu Prof. Františka Weyra – Sborník příspěvků z mezinárodní konference, kategorie viny a trestu

Pikna B.: Proces sbližování vnitrostátního práva s právem ES, Kriminalistika 4/1999

Pikna B.: Evropská unie – právní akty třetího pilíře, Právník 2/2001

Pikna B.: Základní instrumenty aproximace českého práva s právem evropským se zaměřením na justici a vnitřní věci, Právník 11/2001

Pikna B.: Amsterdamská smlouva a její dopady do oblasti společné zahraniční politiky a bezpečnosti, Právník 5/2000

Pipek J.: Evropská spolupráce v trestním právu, Právník 3/1999

Pipková H.: K postupné implementaci opatření třetího pilíře v členských státech EU v oblasti vzájemné právní pomoci v trestních věcech, Evropské právo 3/2002

Púry F.: K diskusi o trestní odpovědnosti fyzických osob jednajících za právnické osoby, Právní rozhledy 11/1997

Slovník veřejného práva československého, Eurolex Bohemia, Praha, 2000

Skuratov J.I., Lebeděv V.M.: Kommentarij k Ugolovnomu Kodeksu RF, Moskva, 1990