



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Šroubárna Ždánice a.s.**, se sídlem Jiráskova 972/52, Kyjov, zast. Mgr. Miroslavem Osladilem, advokátem se sídlem Sokolovská 668/136d, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, čj. 8637/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2017, čj. 31 Af 26/2016-77,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2017, čj. 31 Af 26/2016-77, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 8. 8. 2011 vydal Celní úřad Hodonín dodatečné platební výměry, dle kterých měla žalobkyně zaplatit doměřenou částku do 10 dnů od jejich doručení. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. O části podaných odvolání bylo rozhodnuto Celním ředitelstvím Brno na konci roku 2011 tak, že byla zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Proti těmto rozhodnutím o odvoláních podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. V rámci řízení před krajským soudem vedeného pod sp. zn. 31 Af 17/2012 byl žalobě usnesením ze dne 15. 4. 2013, čj. 31 Af 17/2012-357, které nabylo právní moci téhož dne, přiznán odkladný účinek. O žalobě rozhodl krajský soud zamítavým rozsudkem ze dne 29. 1. 2014, čj. 31 Af 17/2012-402, který nabyl právní moci dne 2. 3. 2014.

[2] Žalobkyně v průběhu výše uvedeného řízení podala dne 12. 8. 2011 žádost o povolení posečkání úhrady celního dluhu. O této žádosti rozhodl Celní úřad Hodonín dne 24. 8. 2011 tak, že povolil posečkání s úhradou cla vyměřeného platebními výměry, které žalobkyně uvedla v žádosti, a to na dobu od 20. 8. 2011 do 30. 6. 2013, 30. 9. 2013, 31. 12. 2013, 31. 3. 2014, 30. 6. 2014, 30. 9. 2014, 31. 12. 2014, 31. 3. 2015, 30. 6. 2015, 30. 9. 2015, 31. 12. 2015, 31. 3. 2016, 30. 6. 2016. Posečkaná období byla stanovena odlišně v závislosti na konkrétním dodatečném platebním výměru. Současně Celní úřad Hodonín ve vztahu k dotčeným platebním výměrům ke každé vyměřené částce stanovil úrok z posečkání.

[3] Žalobkyně následně podala dne 19. 9. 2014 žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání, kterou doplnila podáním ze dne 10. 10. 2014 a 13. 11. 2014. Žádost byla Celním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 24. 6. 2015, čj. 81748/2015-530000-11, zamítnuta. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016 zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

[4] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u krajského soudu. Krajský soud rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud uvedl, že základní podmínkou pro upuštění od předepsání úroku z posečkání je skutečnost, že ekonomické poměry zakládají tvrdost uplatněného úroku (§ 157 odst. 7 daňového řádu). I pokud je tato podmínka splněna, nemusí správce daně k upuštění od předepsání úroků z posečkání přistoupit, jestliže svým správním uvážením dospěje k závěru, že existují důvody, proč tak neučinit. Tyto důvody jsou vymezeny v Metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu ze dne 1. 7. 2014 (dále jen „metodický pokyn“). Cílem tohoto pokynu je zajištění maximální možné míry jednotnosti a objektivnosti při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání úhrady daně dle § 157 odst. 7 daňového řádu. Tento metodický pokyn představuje obecné, transparentní, neselektivní opatření vylučující libovůli správce daně při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkané částky. Dle krajského soudu je nezbytné, aby se správce daně zabýval ekonomickou situací žalobkyně, zhodnotil konkrétní situaci a následně postupoval v intencích metodického pokynu.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalovaný bez dalšího převzal závěry celního úřadu vztahující se k ekonomické situaci žalobkyně o tom, že v případě žalobkyně nelze hovořit o nepříznivých majetkových poměrech s ohledem na skutečnost, že účelově převedla část svého majetku na své sesterské společnosti, aniž k námitce žalobkyně blíže zkoumal důvod převodu majetku. Pokud žalovaný trval na závěru, že není nutné přistoupit k finanční analýze, neboť ekonomické výkazy a další doložené dokumenty nevypovídají o aktuální majetkové situaci žalobkyně, neboť žalobkyně účelově převedla svůj majetek, nevypořádal se žalovaný rovněž s námitkou, že žalobkyně v době podání žádosti neměla žádné jiné dokumenty k dispozici. V tomto ohledu proto považoval krajský soud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. K tomu krajský soud dále uvedl, že žalobkyně mohla legitimně očekávat, že bude vypracována finanční analýza a na základě jejího výsledku

pokračování

bude rozhodnuto, neboť obdobně bylo postupováno i ve věci předepsání úroků z posečkání cla předepsaného k úhradě v roce 2011 a 2012.

[7] Dále se krajský soud zabýval tím, zda žalobkyně předčasně uhradila posečkané částky, tedy alespoň do poloviny doby posečkání, a tím naplnila předpoklad úspěšné žádosti dle § 157 odst. 7 daňového řádu (požadavek stanovený v čl. III bod 7 metodického pokynu). Na uvedené má dle krajského soudu vliv skutečnost, zda byla proti dodatečným platebním výměrům podána žaloba, které byl přiznán odkladný účinek, jako tomu bylo v posuzované věci. Dle krajského soudu platí, že přiznání odkladného účinku žaloby má účinky *ex tunc*. Veškeré právní účinky správního rozhodnutí se však podle názoru krajského soudu pozastavují až právní mocí rozhodnutí o přiznání odkladného účinku do právní moci rozsudku ve věci samé [pozn. NSS – jedná se „zkrácenou citaci“ závěrů krajského soudu. V napadeném rozsudku je krajský soud podrobněji vysvětluje a vyvozuje z nich důsledky pro posuzovanou věc]. Doba posečkání tedy neběžela od právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku do právní moci meritorního rozsudku.

[8] Podle krajského soudu v projednávané věci je nutné rozdělit úhrady do tří skupin na základě toho, zda uplynula polovina doby posečkání před přiznáním odkladného účinku žaloby, nebo polovina doby uběhla v průběhu doby, kdy byl žalobě přiznán odkladný účinek, či tato doba uplynula až po právní moci rozsudku týkajícího se dodatečných platebních výměrů. V prvním případě by přiznání odkladného účinku žalobě nemělo na běh doby žádný vliv, v druhém případě by se běh doby po dobu přiznání odkladného účinku žalobě pozastavil, třetí případ dle krajského soudu v posuzované věci nenastal.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že z rozhodnutí žalovaného nelze seznat, z jakého důvodu přistoupil k výpočtu poloviny doby konkrétním zvoleným postupem a zda postupoval v souladu se závaznými kritérii. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného co do posouzení uhrazení cla do poloviny doby posečkání nepřezkoumatelné. Krajský soud k tomu také konstatoval, že žalovaný se s žalobkyní rozchází v tvrzení, kdy bylo uhrazeno posečkané clo. Ve správním spise navíc nejsou založeny žádné listiny, které by obsahovaly informace o datu úhrady cla. Tyto skutečnosti tedy žalovaný neměl podloženy.

[10] Krajský soud zavázal žalovaného, aby se v dalším řízení zabýval důvody převodu majetku žalobkyně v roce 2014, tedy zda se jednalo o účelový převod a zda tato skutečnost má případně vliv na posuzování ekonomické situace žalobkyně. V této souvislosti se žalovaný bude dále zabývat otázkou možnosti žalobkyně předložit v době podání žádosti i jiné dokumenty prokazující její aktuální finanční situaci a jejich vliv na rozhodnutí ve věci. Dále žalovaný bude muset zjistit konkrétní data úhrady jednotlivých cel a poté se znovu přezkoumatelně zabývat tím, zda bylo posečkané clo uhrazeno do poloviny doby posečkání dle pravidel uvedených krajským soudem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[11] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvedl, že krajský soud nesprávně aplikoval na posouzení tvrdosti úroku z posečkání metodický

pokyn, který se vztahuje na *finanční správu*. Pro *celní správu* je rozhodující Informace pro daňové subjekty ve vztahu k upuštění od předepsání úroku z posečkání ze dne 19. 8. 2014 (dále jen „informace celní správy“). Informace celní správy jako kritérium posouzení nepříznivých ekonomických poměrů neobsahuje, a proto nebyla pro rozhodování celního úřadu relevantní. K upuštění od předepsání úroků z posečkání daně nebylo přistoupeno, neboť žalobkyně nesplnila všechny podmínky ve smyslu informace celní správy. Vzhledem k uvedenému nemůže být rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné.

[12] Nadto stěžovatel uvedl, že ekonomická situace žalobkyně byla nad rámec rozhodování vypořádána celním úřadem i stěžovatelem. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nevypořádal všechny námitky žalobkyně a převzal pouze závěry celního úřadu. Stěžovatel upozornil na skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu I. a II. stupně tvoří jeden celek. Stěžovatel ve svém rozhodnutí sumarizoval rozsáhlou úvahu celního úřadu, proč analýza předložených dokladů nemá o ekonomické situaci žalobkyně žádnou vypovídací hodnotu, neboť tyto doklady nevypovídaly o skutečném stavu majetku žalobkyně ke dni rozhodnutí správních orgánů, a proto jimi nebylo třeba dokazovat. Pokud se stěžovatel ztotožnil se závěry celního úřadu, bylo by nadbytečné, aby opakoval závěry, z nichž vycházel celní úřad.

[13] Stěžovatel upřesnil, že neposuzoval ekonomickou situaci žalobkyně nikoli na základě toho, že převody aktiv žalobkyně v roce 2014 byly účelové, ale proto, že v jejich důsledku listinné důkazy o ekonomické situaci, které se týkaly předchozího období, pozbyly svou vypovídací schopnost a staly se obsoletními. Jestliže žalobkyně nedoložila ke své žádosti aktuální stav svého majetku, bylo by zpracování jakékoli analýzy nadbytečné a v rozporu se zásadou ekonomie daňového řízení. Tato skutečnost jde k tíži žalobkyně a nikoli správního orgánu.

[14] K závěru krajského soudu, že správní orgány porušily zásadu legitimního očekávání, stěžovatel uvedl, že žalobkyně vznesla námitku týkající se toho, že se celní úřad odchýlil při svém rozhodování od své předchozí praxe v téže věci, až v replice ze dne 30. 9. 2016. Tato námitka proto byla uplatněna opožděně, byla tedy nepřijatelná a krajský soud k ní neměl přihlížet. Nadto stěžovatel konstatoval, že legitimní očekávání přichází v úvahu, pokud se nezmění skutková či právní situace od původního rozhodnutí nebo pokud poukazovaná původní správní praxe měla oporu v právních předpisech. Celní úřad měl ovšem za prokázané a nebylo nijak zpochybněno, že žalobkyně v roce 2014 ve značném rozsahu zcizovala svá aktiva. Správním orgánům žalobkyně ale následně předložila listinné důkazy o ekonomické situaci v roce 2013, tedy neaktuální podklady ke dni podání žádosti k rozhodování správních orgánů. Uvedené se odlišuje od skutkové situace při rozhodování o žádosti žalobkyně z roku 2011 v lednu 2012. V mezidobí od rozhodování o žádostech žalobkyně byla rovněž vydána informace celní správy.

[15] Stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť dostatečně nekonkretizoval, v jakých konkrétních datech se rozcházejí účastníci řízení ohledně úhrady cla. Dále stěžovatel uvedl, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že se údaje v přezkoumávaném rozhodnutí a údaje uvedené ve správní žalobě rozcházejí, popřípadě žaloba obsahuje údaje o rozhodnutích, které nebyly předmětem řízení před krajským soudem, či že je správní spis v tomto směru neúplný, měl krajský soud vyzvat

pokračování

žalobkyni k opravě a upřesnění žaloby a stěžovatele k doplnění předloženého správního spisu, případně měl krajský soud nařídit jednání. Uvedené platí tím spíše, pokud žalobkyně v žalobě nezpochybňovala data úhrad celního dluhu a tyto skutečnosti nebyly mezi účastníky sporné. Žalobkyně pouze vytýkala nesprávný výklad účinků vydání usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku na délku doby posečkání. Jestliže se krajský soud mimo rozsah žaloby zabýval okamžikem úhrady celního dluhu, překročil meze soudního přezkumu. Stěžovatel také poznamenal, že předmětem řízení projednávané věci není určení počátku a konce penalizovaného období, nýbrž to, zda žalobkyně splnila zákonné podmínky, aby jí byl úrok z posečkání prominut.

[16] Krajský soud rovněž dle stěžovatele v napadeném rozsudku přezkoumatelně nevypořádal, proč považuje úvahy žalovaného za liché, mylné či vyvrácené ve vztahu k jednotlivým výpočtům doby posečkání. Krajský soud pouze představil tři hypotetické situace, které by mohly nastat. Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu rovněž nesrozumitelný, neboť na jednu stranu uvádí, že nebylo možné z napadeného rozhodnutí seznat, zda byla splněna podmínka úhrady cla do poloviny posečkání, na druhou stranu uvádí, že jedna z jím předestřených variant nenastala. Tyto závěry si protiřečí.

[17] Krajský soud dle stěžovatele nevypořádal všechny žalobní námitky, konkrétně se nezabýval námitkou žalobkyně, že zákon má přednost před metodickým pokynem (informací celní správy).

[18] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalobkyně uvedla, že celní orgány jsou povinny posoudit při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání ekonomickou situaci daňového subjektu; to vyplývá přímo z § 157 odst. 7 daňového řádu, metodického pokynu i informace celní správy. Závěru krajského soudu, že celní orgány jsou povinny zkoumat ekonomickou situaci žalobkyně, proto nelze nic vytknout.

[20] K závěru krajského soudu vztahujícímu se k legitimnímu očekávání žalobkyně uvedla, že je správný, neboť podstatou byl výklad, který chrání ústavní právo na spravedlivý proces spočívající v tom, že skutkově shodné případy budou rozhodnuty shodně.

[21] Žalobkyně dále uvedla, že v doplnění žádosti o upuštění od předepsání úroků z posečkání ze dne 10. 10. 2014 deklarovala svou připravenost ke sdílení relevantních údajů. V informaci je rovněž uvedeno, že při posuzování naplnění podmínek pro upuštění od předepsání úroků z posečkání bude správní orgán vycházet ze skutkového stavu v době rozhodování o žádosti. Stěžovatel proto mohl a měl s ohledem na uvedené získat aktuální informace o ekonomické situaci žalobkyně.

[22] Dle žalobkyně krajský soud dospěl ke správnému závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, neboť stěžovatel se řádně nevypořádal s námitkami a stále trval na svém závěru o nemožnosti provést finanční analýzu z důvodu neaktuality informací o

ekonomické situaci žalobkyně. Vzhledem k již uvedenému si celní úřad měl vyžádat aktuální informace. K tomu žalobkyně dodala, že po právní stránce se její situace nezměnila, neboť § 157 odst. 7 daňového řádu se nezměnil a informace celní správy má pouze charakter výkladového stanoviska.

[23] K převodu majetku žalobkyně přistoupila z důvodu zajištění likvidity pro úhradu závazků, které žalobkyni vznikly vůči celní správě. Pokud by si stěžovatel získal aktuální informace, zjistil by, že toto rozhodnutí bylo učiněno v souladu se zákonnými předpoklady. Krajský soud proto správně zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost v tomto aspektu.

[24] Žalobkyně souhlasí s krajským soudem, že dochází ke třem variantám možného průběhu posečkání v případě, že je v řízení o žalobě proti platebním výměrům přiznán odkladný účinek. Napadený rozsudek je v tomto ohledu srozumitelný. Žalobkyně se ovšem domnívá, že odkladný účinek by měl být přiznán od okamžiku právní moci rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům napadeným žalobou. V případě, že NSS dospěje k závěru, že kasační stížnost je důvodná, žádá o přezkoumání otázky, odkdy je účinné přiznání odkladného účinku žalobě a v souvislosti s tím přezkoumání otázky běhu doby posečkání.

[25] Žalobkyně dále uvedla, že nařízení Rady EU č. 723/2011 ze dne 18. 7. 2011, kterým se rozšiřuje konečné antidumpingové clo uložené nařízením Rady (ES) č. 91/2009 na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli zasílaných z Malajsie bez ohledu na to, zda je u nich deklarován původ z Malajsie, je dle rozsudku SDEU ze dne 3. 7. 2019, věc C-644/17, je neplatné, neboť bylo přijato v rozporu s čl. 15 odst. 2 nařízení Rady ES č. 1225/2009 ze dne 30. listopadu 2009 o ochraně před dumpingovým dovozem ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství. Clo bylo tedy žalobkyni doměřeno na základě neplatného nařízení, a proto je úrok z posečkání úhrady cla vyměřen neoprávněně.

[26] Žalobkyně navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] V nyní projednávané věci je sporná otázka výkladu § 157 odst. 7 daňového řádu ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc. Je tedy nutné vyjasnit, zda v posuzované věci správní orgány měly vzít v úvahu komplexně ekonomickou situaci žalobkyně, resp. provést finanční analýzu či nikoli.

[29] Podle § 157 odst. 7 daňového řádu správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku.

pokračování

[30] K výkladu tohoto ustanovení se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 28. 1. 2015, čj. 6 Afs 101/2014-36, č. 3201/2015 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že § 157 odst. 7 obsahuje kombinaci neurčitých právních pojmů definujících základní smysl a účel a podmínky uplatnění institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání a správního uvážení při uplatnění pravomoci upustit od předepsání úroku z posečkání.

[31] Neurčitými právními pojmy jsou v tomto případě „*ekonomické a sociální poměry daňového subjektu*“ a „*tvrdost uplatněného úroku*“, které mají neostře hranice, a proto správce daně v rámci své výkladové a aplikační praxe musí upřesnit výklad těchto neurčitých pojmů. Kritéria pro vymezení těchto pojmů budou záviset na danosti sociální a ekonomické reality, která se v čase zpravidla v jisté míře mění, a na představách o tom, jaké dopady takovéto reality mají být považovány za ještě únosné, a jaké již nikoli; i tyto představy se mohou v čase a v závislosti na měnících se společenských podmínkách a představách o spravedlnosti a lidskosti měnit. Výklad uvedených neurčitých právních pojmů se tedy bude ve své podstatě opírat o mimoprávní, a sice ekonomické, sociální, etické a jiné podobné úvahy aplikujícího orgánu.

[32] Naplnění těchto neurčitých právních pojmů je vstupní podmínkou, kterou musí příslušný daňový subjekt splnit, aby bylo možno vůbec uvažovat o upuštění od předepsání úroku z posečkání v jeho konkrétním případě. Druhým krokem při aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu je uplatnění správního uvážení založeného slovy „*může uplatnit*“, tzn. v případě, že by byly naplněny uvedené neurčité právní pojmy, nemusí správce daně od předepsání úroku z posečkání upustit, uváží-li, že existují důvody, proč tak neučinit.

[33] Správní orgány pak musí svou praxí při uplatnění správního uvážení vytyčit, v jakých případech své pravomoci upustit od předepsání úroku z posečkání využijí, a v jakých nikoli.

[34] NSS v citovaném rozsudku dále uzavřel, že rozlišovací kritéria pro vymezení neurčitých právních pojmů a podmínek pro správní uvážení musí mít „*racionální a nediskriminační povahu, vyvarovat se libovůle (tj. musí vést k tomu, že obdobné případy budou posuzovány obdobně a rozdílné rozdílně) a musí odpovídat smyslu a účelu institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání, tedy v zásadě být založena na zkoumání a hodnocení chování daňového subjektu v souvislosti s plněním jeho daňových povinností, jeho ekonomických a sociálních poměrů a dopadů uplatnění daňových zákonů na životní situaci či fungování daňového subjektu*“.

[35] K upřesnění postupu dle § 157 odst. 7 daňového řádu vydala celní správa již citovanou informaci. Tato informace celní správy vymezuje skutečnosti, v nichž lze spatřovat zákonné důvody tvrdosti, dané ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu, pokud by k předepsání úroku z posečkání došlo, a to z důvodu „*maximální možné míry objektivnosti při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání orgány Celní správy České republiky*“. Dále tato informace vymezuje skutečnosti, které „*vylučují možnost upuštění od předepsání úroku z posečkání, s cílem zamezit případným excesům v individuálním rozhodování tak, aby v aplikační praxi předmětného zákonného*

oprávnění, v rámci správního uvážení správce daně, byla šetřena práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů“.

[36] Informace celní správy v sobě tedy kombinuje vymezení neurčitých právních pojmů a podmínky uplatnění správního uvážení. V bodě II. vymezuje důvody umožňující upuštění od předepsání úroku z posečkání, v nichž se promítají různé ekonomické a sociální důvody, přičemž správce daně dle daného bodu upustí od předepsání úroku z posečkání, pokud je u žádajícího daňového subjektu naplněna alespoň jedna z vymezených podmínek a zároveň není dán důvod vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání dle bodu III. V bodě III. jsou pak právě vymezeny důvody vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání.

[37] NSS v této souvislosti ovšem považuje za vhodné zdůraznit, že informace celní správy není právním předpisem. Jedná se o interní předpis, který dává návod pro správní praxi. Upřesňuje výklad neurčitých pojmů a stanoví meze správního uvážení. Vzhledem k tomu, že informace celní správy je v souladu s § 157 odst. 7 daňového řádu a je prostředkem naplnění jednotné správní praxe ve smyslu citované judikatury, je možné z ní při posouzení postupu celního úřadu vycházet.

[38] Výše uvedené dává přesný návod pro celní orgány (správce daně) pro postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu. Jsou zde uvedeny jednotlivé sociální a ekonomické poměry daňového subjektu, které by zakládaly tvrdost uplatněného nároku. Informace celní správy vymezuje rovněž přesné hranice pro uplatnění správního uvážení. Za situace, kdy je splněn, byť pouze jeden, případ vymezený v bodě II. informace celní správy, jsou splněny podmínky pro upuštění úroku z posečkání. To ovšem neplatí, pokud je zde některý z důvodů vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání. V takovém případě není možné přistoupit k upuštění od předepsání úroku z posečkání.

[39] Žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání byla podána dne 19. 9. 2014, v době, kdy už byla vydána informace celní správy (19. 8. 2014), a bylo proto nutné podle ní postupovat.

[40] Správní orgány tedy neměly povinnost provádět finanční analýzu a hodnotit tak komplexně ekonomické poměry, jak požadoval krajský soud, neboť informace celní správy dávala přesný návod při postupu dle § 157 odst. 7 daňového řádu, přičemž provedení finanční analýzy a její hodnocení není jako podmínka pro upuštění od předepsání úroku z posečkání v informaci celní správy uvedena. Pokud správní orgány při rozhodování o předchozí žádosti o upuštění od předepsání úroku z posečkání, tedy žádosti, která se týkala jiných období, provedly finanční analýzu, je nutné vzít v úvahu, že tato žádost byla podána v době, kdy ještě nebyla vydána informace celní správy, která nastavila přesné hranice a podmínky pro upuštění od předepsání úroku z posečkání. Řízení o těchto žádostech proto není možné srovnávat. Závěr krajského soudu je proto v tomto ohledu nesprávný.

[41] K námitce stěžovatele, že krajský soud nesprávně pracoval s metodickým pokynem, namísto informace celní správy, NSS uvádí, že na nyní projednávanou věc je skutečně aplikovatelná informace celní správy, a nikoli metodický pokyn, který vydalo Generální

pokračování

finanční ředitelství. Nicméně toto pochybení není nijak zásadní, neboť metodický pokyn i informace celní správy upravují danou problematiku zásadně shodně. Nadto celní úřad i žalovaný postupovali správně a pracovali s informací celní správy. Metodický pokyn namísto informace celní správy byl ostatně poprvé označen žalobkyní v odvolání a dále v žalobě. Správní orgány tedy aplikovaly správný dokument.

[42] S informací celní správy souvisí také otázka porušení zásady legitimního očekávání. V době rozhodování o první žádosti žalobkyně ze dne 10. 1. 2012 o upuštění od předepsání úroku z posečkáni nebyla ještě přijata informace celní správy, která upravovala postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu, a proto při posuzování žádostí správní orgány v obou řízeních postupovaly rozdílně. Vzhledem k dané situaci nelze hovořit o porušení zásady legitimního očekávání. Tato otázka byla zodpovězena na základě výkladu k § 157 odst. 7 daňového řádu. Obecně lze ale konstatovat, že námitka žalobkyně týkající se porušení zásady legitimního očekávání byla poprvé vznesena v řízení před krajským soudem až v replice, což již bylo v době, kdy uběhla lhůta k podání žaloby, a žalobu proto nebylo možné dále rozšiřovat. Krajský soud by obecně vzato bez zohlednění výše uvedeného k této námitce neměl přihlížet. K tomu lze dále uvést, že porušení zásady legitimního očekávání není vada, ke které by bylo nutné přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 8. 2015, čj. 8 As 30/2015-35, ze dne 24. 7. 2018, čj. 5 Azs 102/2017-35).

[43] K námitce stěžovatele, že krajský soud nevypořádal všechny žalobní námítky, NSS uvádí, že implicitně z napadeného rozsudku vyplývá názor krajského soudu ohledně přednosti zákona před metodickým pokynem (informací celní správy). Dle krajského soudu je nutné posoudit ekonomické a sociální poměry daňového subjektu a následně v rámci správního uvážení, zda bude skutečně přistoupeno k upuštění od předepsání úroku z posečkáni, postupovat dle metodického pokynu (informace celní správy). To, zda byl tento závěr správný, pak bylo předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti.

[44] Jako jeden z důvodů pro upuštění od předepsání úroku z posečkáni je v bodě II.6 informace celní správy uvedeno, že daňový subjekt předčasně (tj. nejpozději do poloviny celkové povolené lhůty posečkáni) uhradil posečkanou daň. V posuzovaném případě je sporné, zda žalobkyně splnila tuto podmínku.

[45] V posuzované věci je nutné rovněž vyjasnit, jakým způsobem má být počítána polovina celkové povolené lhůty posečkáni, resp. od jakého okamžiku nastávají účinky přiznání odkladného účinku žaloby (odkdy jsou pozastaveny účinky správního rozhodnutí přiznáním odkladného účinku žaloby), a zda je rozhodnutí krajského soudu v tomto ohledu přezkoumatelné.

[46] Stěžovatel i krajský soud vycházeli z toho, že tato lhůta počala běžet právní mocí rozhodnutí Celního úřadu v Brně o odvolání proti dodatečným platebním výměrům a případně byla pozastavena od právní moci usnesení, kterým byl přiznán odkladný účinek žalobě, jež směřovala proti dodatečným platebním výměrům, do právní moci rozhodnutí o žalobě.

[47] Podle § 73 odst. 1 s. ř. s. podání žaloby nemá odkladný účinek, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

[48] Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. přiznáním odkladného účinku se pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí.

[49] Institut odkladného účinku je institut mimořádné povahy, tedy výjimka ze zákonného pravidla v § 73 odst. 1 s. ř. s., který prolamuje účinky napadeného správního rozhodnutí. Správní akt tak zůstává formálně v právní moci, uložené právní povinnosti však nelze vynucovat. Ze znění § 73 s. ř. s. vyplývá, že odkladný účinek je přiznáván žalobě a přiznáním odkladného účinku se pozastavují účinky napadeného správního rozhodnutí. O jaké právní účinky se v konkrétním případě jedná, určuje povaha rozhodnutí správního orgánu. Soud by tedy měl vždy zvážit, jaké účinky žalobou napadené rozhodnutí vyvolává a jaký případný dopad do sféry žalobce by mělo jejich odložení (JEMELKA, Luboš a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 591 - 603). Přitom přihlédne k charakteru žalobou napadeného rozhodnutí a posoudí, odkdy je nutné přiznat odložení účinků správního rozhodnutí, a to s ohledem na zájem žalobce, ale i společnosti.

[50] Uvedené znamená, že např. odňatá oprávnění zůstávají prozatím zachována, a to i zpětně (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. II. ÚS 1260/07). Pokud správní orgán uložil povinnost k plnění, typicky se bude jednat o zaplacení doměřené daně/clo jako v nyní projednávané věci, a žalobě proti tomuto správnímu rozhodnutí byl přiznán odkladný účinek, pozastavují se účinky správního rozhodnutí zpětně ke dni právní moci rozhodnutí správního orgánu. Tzn., že lhůta k plnění začne znovu od počátku běžet od právní moci meritorního rozhodnutí v řízení o žalobě. Jiný výklad [např. že odkladný účinek působí až od právní moci (resp. vykonatelnosti) rozhodnutí o přiznání odkladného účinku] by byl s ohledem na povahu věci a účinky žalobou napadených správních rozhodnutí (rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům) zjevně absurdní a byl by popřen samotný smysl přiznání odkladného účinku žalobě. S ohledem na povahu nyní projednávané věci a dotčenou právní úpravu by totiž přiznání odkladného účinku žalobě zcela postrádalo smysl, neboť stěžovatel by byl nucen celní dluh přes přiznání odkladného účinku žalobě ve stanovené době uhradit, aby případně mohl splnit podmínky pro upuštění úroků z posečkání.

[51] Odkaz krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 2 As 60/2008-103, pak není na projednávanou věc přílehlavý, neboť tento rozsudek se vztahuje k jiné skutkové i právní situaci.

[52] S ohledem na uvedené NSS konstatuje, že v nyní projednávané věci nutně z povahy věci byly pozastaveny účinky rozhodnutí Celního ředitelství Brno zpětně ke dni právní moci tohoto rozhodnutí.

[53] NSS dále připouští, že závěr krajského soudu ohledně nesrovnalostí dat úhrad jednotlivých cel je příliš obecný a nelze z něj seznat, která data úhrad vykazují nesrovnalosti. NSS naopak nesouhlasí s námitkou, že tato otázka nebyla předmětem konkrétních žalobních námitek, a proto se touto problematikou krajský soud neměl

pokračování

zabývat, neboť o této otázce mezi stranami nebylo sporu. Žalobní námitka se týkala splnění jedné z podmínek vymezených v informaci celní správy, a to předčasného uhrazení daně daňovým subjektem, a proto v této souvislosti bylo nutné vyjasnit i to, kdy bylo skutečně clo uhrazeno. Krajský soud bude muset projednávanou věc posoudit rovněž v souladu s tímto závěrem.

[54] K vyjádření žalobkyně a odkazu na rozsudek SDEU ze dne 3. 7. 2019 NSS uvádí, že předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je žádost o upuštění od předepsání úroků z prodlení. Nepřísluší mu tedy posuzovat oprávněnost doměření cla a předepsání úroku z prodlení. To by bylo předmětem jiného řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[56] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. ledna 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu