

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **SENZO, a. s.**, se sídlem Hradební 1021/19, Cheb, zastoupen JUDr. Janem Vydrou, advokátem se sídlem Hošťálkova 1b, Praha 6, proti žalovanému: **Celní ředitelství České Budějovice**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 8. 2009, č. j. 10 Ca 67/2009 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 8. 2009, č. j. 10 Ca 67/2009 – 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 10 Ca 67/2009 – 29, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celního ředitelství České Budějovice (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 7. 5. 2009, č. j. 1891/2009-030100-21, kterým změněno rozhodnutí Celního úřadu České Budějovice (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1414/2009-036100-21, o vrácení přeplatku na cle, dani z přidané hodnoty, spotřební dani a exekučních nákladech v částce 1 771 832 Kč stěžovateli. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se v rámci přezkoumání napadeného rozhodnutí nemohl zabývat, zda stěžovateli náleží úrok z vrácení celního dluhu, protože výrokem nebylo o těchto úrocích rozhodnuto. Nebylo-li v daném řízení rozhodováno o úroku z vráceného celního dluhu, tedy není zdůvodněno a pojednáno o tom, proč nebyl úrok přiznán, pouze je v odůvodnění rozhodnutí odkazováno na jiné samostatné řízení, ve kterém bude o úroku rozhodováno, nemůže se krajský soud zabývat tím, zda stěžovateli náleží úrok či nikoliv. Nebylo proto ani důvodu zabývat se spornými právními otázkami ohledně použitelnosti celních předpisů jako jedné

alternativy, anebo obecných předpisů zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) jako druhé alternativy.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, protože napadený rozsudek je nesprávný a nezákonný z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že byl provozovatelem svobodného celního pásma, z něhož byly odcizeny uskladněné cigarety a za takto vzniklý schodek celní úřad stěžovateli vyměřil clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň. Celní ředitelství v odvolacím řízení potvrdilo právní názor celního úřadu, a proto stěžovatel vyměřenou částku v listopadu 2001 zaplatil. Nálezem Ústavního soudu bylo rozhodnutí celního ředitelství zrušeno, poté celní ředitelství vydalo rozhodnutí další, avšak i to bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu. Vázáno právním názorem krajského soudu, zrušilo celní ředitelství rozhodnutí celního úřadu z roku 2001 a dříve než stěžovatel stačil požádat o vrácení vratitelných přeplatků na cle, dani z přidané hodnoty a spotřební dani s příslušenstvím, rozhodl celní úřad „rozhodnutím o přeplatku“ o vrácení stěžovatelem zaplacených plnění. Stěžovatel zdůraznil, že v žalobě namítal, že celní ředitelství nerozhodlo výrokem o celém jím uplatněném nároku, ovšem fakticky o něm rozhodlo zamítavě, když v odůvodnění uvedlo argumenty, na základě nichž dospělo k závěru, že v rozhodnutí o vrácení cla není prostor pro posuzování otázky úroku. Krajský soud však nesprávně považoval rozpor mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí celního ředitelství za irelevantní a se žalobními námitkami se nevypořádal, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Stěžovatel v odvolání jednoznačně specifikoval a odůvodnil, že nepožadoval jakýkoli úrok, nýbrž úrok poskytovaný za přesně stanovených podmínek podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť má za to, že mu vznikl vratitelný přeplatek na cle, dani z přidané hodnoty a spotřební dani a že mu v důsledku toho vznikl i nárok na zákonný úrok z tohoto přeplatku, neboť ten vznikl zaviněním správce daně. Celní ředitelství mu tedy buď mělo vyhovět, anebo jeho nárok s patřičným odůvodněním zamítnout. Místo toho rozhodlo o vrácení „celního dluhu“, tedy o něčem, čeho se stěžovatel vůbec nedomáhal. Fakticky tím ovšem zamítlo nárok stěžovatele na přiznání značně vysoké částky na úroku. Přesně takový byl ostatně podle stěžovatele účel „upřesnění“ rozhodnutí celního úřadu rozhodnutím celního ředitelství, jímž byl modifikován jeho právní podklad. Podle názoru stěžovatele se neměl krajský soud zabývat tím, jaké jsou v dané věci rozhodné předpisy pro přiznání úroku, neboť o úroku nebylo v napadeném rozhodnutí rozhodováno a tento byl předmětem až následného samostatného rozhodnutí. Stěžovatel zdůraznil, že závěr krajského soudu je zcela nesprávný, neboť brojil proti rozhodnutí celního ředitelství v celém rozsahu a napadal i právní závěry, jež byly podkladem výroků, tedy především závěr, že se vrací „celní dluh“ a nikoli vratitelný přeplatek, tj. že se postupuje podle celních předpisů, a nikoli podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Tyto závěry se však především promítly do výroku, přesněji řečeno do toho, že v napadeném rozhodnutí o úrocích nebylo rozhodováno, ač by se tak stát muselo, pokud by celní ředitelství postupovalo podle stěžovatelovy žádosti, tedy podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků není na věc použitelné, neboť, jak plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu, rozhodná i pro úrok jsou hmotněprávní ustanovení platná a účinná v okamžiku vzniku celního dluhu. Za hmotněprávní ustanovení přitom považuje celní

ředitelství právě ustanovení upravující podmínky vzniku nároku na úroky z částek cla, daně z přidané hodnoty a spotřební daně vrácené z důvodu zrušení platebního výměru. Aplikace ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, které se stěžovatel domáhá, tak byla vyloučena, dokonce i výslovně v ust. § 320 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění platném a účinném ke dni vzniku celního dluhu (dále jen „celní zákon“), neboť otázku a následky vrácení cla a daní spojených s dovozem upravoval samostatně právě celní zákon. Na základě výše uvedeného navrhlo celní ředitelství zamítnutí kasační stížnosti.

V replice k vyjádření celního ředitelství stěžovatel poukázal na nesmyslnost argumentace ve vyjádření uvedené. Celní dluh vůbec nikdy nevznikl, neboť rozhodnutí celních úřadů byla pro nezákonnost zrušena. Nedošlo ke zrušení dříve existující platební povinnosti stěžovatele, nýbrž k jejímu nezákonnému stanovení za situace, kdy k ní neexistoval hmotněprávní důvod, a následnému zrušení těchto nezákonných rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel podáním doručeným celnímu ředitelství dne 6. 2. 2009 požádal o vrácení zaplacené částky 1 771 832 Kč na základě vystaveného exekučního příkazu. Celní úřad rozhodl na základě této žádosti tak, že se přeplatek v požadované výši vrací. Rozhodnutí celního úřadu bylo opřeno především o ust. § 64 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků a otázka úroku v něm nebyla žádným způsobem řešena. Proti rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, v němž namítal, že jím mělo být zároveň rozhodnuto také o tom, že mu přísluší úrok z prodlení ve výši 19 % za dobu od 26. 4. 2001 do vrácení uvedené částky 1 771 832 Kč. Celní ředitelství změnilo napadené rozhodnutí tak, že obsahově shodný výrok rozhodnutí celního úřadu doplnilo o: „na základě Přílohy IV části 5 bodu 14 Aktu o přistoupení (sdělení Ministerstva zahraničních věcí 44/2004 Sb. m. s. ve znění pozdějších změn), s přihlédnutím k přechodnému ustanovení čl. II bod 2 zákona č. 187/2004 Sb., kterým se mění celní zákon a s přihlédnutím k čl. 236 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství [dále jen „celní kodex“] a k ust. § 286 odst. 1 celního zákona v rozhodném znění, vrací clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň včetně exekučních nákladů „podle ustanovení § 111 odst. 1 zákon[a] č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 2 odst. 2 písm. l) a § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, podle ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a s přihlédnutím k ustanovení § 2 písm. f) a § 17 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění, za použití zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění.“ Dále celní ředitelství změnilo název napadeného rozhodnutí z „rozhodnutí o přeplatku“ na „rozhodnutí o vrácení“. Celní ředitelství se tedy přiklonilo k názoru, že stěžovateli z částky 1 771 832 Kč nepřísluší úrok podle ust. § 64 zákona o správně daní a poplatků, neboť případné důsledky spojené s pozdním vrácením cla (včetně navazující daně z přidané hodnoty a spotřební daně) se odvíjejí vždy teprve od právní moci rozhodnutí o vrácení cla podle ust. § 286 celního zákona či čl. 236 a násl. celního kodexu, tedy zjevně, ač to v odůvodnění není výslovně uvedeno, od právní moci žalobou napadeného rozhodnutí

celního ředitelství ve spojení s rozhodnutím celního úřadu s tím, že o případném úroku z vráceného celního dluhu by se rozhodovalo v samostatném řízení. Proti rozhodnutí celního ředitelství podal stěžovatel žalobu, v níž především odmítl právní názor, že úrok se v daném případě má řídit zvláštními celními předpisy a nikoli ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Argumentoval, že v jeho případě se nejedná o situaci předvídanou celními předpisy, které aplikovalo celní ředitelství, podle nichž se vrací clo původně zcela zákonně zaplacené, u něhož se teprve na základě později najevo vyšedších skutkových okolností nezávislých na činnosti celních orgánů ukázalo, že dlužné není. V jeho případě, jak následně shledaly soudy, od počátku byly clo a na ně navázané daně vyměřeny nezákonně.

Stížní námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, z jakých důvodů byla žaloba zamítnuta. To, že krajský soud určité skutečnosti nebo právní argumenty nepovažuje za relevantní, ještě neznamená, že by jeho rozhodnutí nebylo přezkoumatelné, pokud vyloží, z jakých důvodů je má za irelevantní. A tuto povinnost krajský soud splnil, uvedl-li, že má za to, že za situace, kdy předmětem přezkumu je rozhodnutí, v němž o úroku požadovaném stěžovatelem nebylo rozhodnuto s tím, že toto může být předmětem samostatného řízení, není důvodu se zabývat otázkou, jaká právní úprava je pro přiznání či nepřiznání úroku rozhodná.

Jako nesprávný však vyhodnotil Nejvyšší správní soud právní závěr krajského soudu, že uvedené skutečnosti jsou irelevantní.

Stěžovatel v odvolání zcela jednoznačně požadoval vedle vrácení zaplaceného přeplatku na clu, dani z přidané hodnoty, spotřební dani a exekučních nákladech (v čemž mu co do částky, ne však co do právního důvodu vrácení bylo rozhodnutími celních orgánů vyhověno) také zaplacení úroku z daňového přeplatku podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, neboť měl za to, že uvedené ustanovení je na jeho věc použitelné. Za této situace bylo celní ředitelství povinno rozhodnout o celém obsahu stěžovatelova odvolání, tj. bylo povinno srozumitelně vyjádřit ve výroku a v odůvodnění, zda stěžovateli jím požadovaný nárok přiznává, příp. zda jej přiznává jen zčásti a zčásti nikoli či zda jej nepřiznává vůbec. Jakkoli celní ředitelství mohlo formulovat výrok svého rozhodnutí přehledněji a mohlo výslovně ve výroku vyjádřit, že požadovaný úrok se stěžovateli nepřiznává, je z celého jeho rozhodnutí patrné, že přesně takto tedy bylo ve vztahu k úroku rozhodnuto. Celní ředitelství totiž nesdílelo názor stěžovatele, že jím zaplacená částka mu má být vrácena jako přeplatek, který nikdy nebyl povinen zaplatit, a že mu proto přísluší i úrok podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. V odůvodnění svého rozhodnutí jasně a srozumitelně vyložilo, že takový postup není podle jeho názoru možný a že stěžovatel sice má nárok na vrácení jím požadované částky, avšak na základě zcela jiného právního titulu, a sice na základě ust. § 286 celního zákona ve znění platném a účinném ke dni údajného celního dluhu, který podle právního názoru celního ředitelství stěžovateli v minulosti vznikl a následně zanikl zrušením rozhodnutí, kterým mu bylo uloženo zaplacení tohoto celního dluhu. Z uvedeného primárního právního závěru celního ředitelství pak plynul jeho závěr sekundární, a to, že stěžovateli nevznikl daňový přeplatek ve smyslu zákona o správě daní a poplatků zaviněný ve smyslu ust. § 64 odst. 6 věty první zákona o správě daní a poplatků celním úřadem, který by byl stěžovatel by mohl mít v souvislosti s tím, že mu na základě „rozhodnutí o vrácení cla“ vzniklo právo obdržet od celního úřadu „clo“ (v terminologii celního ředitelství), právo na úrok počítaný podle

celního zákona, pokud by mu „clo“ nebylo včas vráceno. Celní ředitelství poté, co vydalo žalobou napadené rozhodnutí, rozhodlo dne 18. 6. 2009 (rozhodnutí č. j. 1414-05/2009-036100-21), o nevyhovění žádosti stěžovatele o vyplacení úroku z vráceného celního dluhu. Z toho lze usuzovat, že počátek běhu doby, za kterou by příslušel stěžovateli úrok, kladlo celní ředitelství až do doby po vydání „rozhodnutí o vrácení cla“ (opírajíc se o ust. § 291 celního zákona), tj. stěžovateli podle názoru celního ředitelství nepříslušel žádný úrok za dobu od zaplacení částky 1 771 832 Kč v roce 2001 správci daně do jejího vrácení v roce 2009 na základě „rozhodnutí o přeplatku“ celního úřadu ve spojení s rozhodnutím celního ředitelství přezkoumávaným k žalobě stěžovatele.

Výše popsaný právní názor celního ředitelství je z jeho rozhodnutí dobře patrný a jako takový je jádrem sporu mezi ním a stěžovatelem. Naopak stěžovatel zastává názor, že ust. § 286 celního zákona a v důsledku toho i navazující ust. § 291 celního zákona o úroku nejsou na jeho věc použitelná, neboť v jeho případě nejde o situaci vrácení cla proto, že „částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy“ (§ 286 odst. 1 celního zákona).

Krajský soud se však výše uvedenými alternativami právního posouzení věci vůbec nezabýval, neboť nesprávně dospěl k názoru, že nejsou pro věc rozhodné. Jak ale bylo výše vyloženo, je tomu přesně naopak. Buď je na místě výklad celního ředitelství a pak by vskutku stěžovateli za dobu, kdy mu nezákonným rozhodnutím celního úřadu byla odňata možnost disponovat částí svého majetku, nepříslušel žádný úrok. Anebo je přiléhavější výklad zastávaný stěžovatelem, takže by napadené rozhodnutí celního ředitelství bylo nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky, neboť stěžovateli by příslušela nejen jistina zaplaceného „cla“, tedy přeplatek ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, ale i úrok z přeplatku ve smyslu odst. 6 citovaného ustanovení, který by měl povahu paušalizované náhrady „ceny peněz“, které byly na základě zrušeného rozhodnutí z roku 2001 stěžovateli dočasně nezákonně vyňaty z jeho dispozice.

Z výše uvedených důvodů spočívá rozsudek krajského soudu na nesprávném posouzení právní otázky. Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první, části věty před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Na krajském soudu nyní bude, aby se v dalším řízení zabýval výše popsanými výkladovými alternativami a posoudil, zda celní ředitelství zvolilo tu z nich, která je v souladu se zákonem. Přitom bude třeba, aby posoudil otázku, zda je v materiálním právním státě (čl. 1 Ústavy) v souladu s ústavními normami (zejm. čl. 36 odst. 3 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), aby dočasné odnětí určité části finančních prostředků soukromé osoby rozhodnutím orgánu veřejné moci nezákonně ukládajícím zaplacení daně či obdobné platby mohlo nebýt kompenzovatelné, ať již formou úroku podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků nebo jinou účinnou formou (např. pomocí náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Při výkladu ust. §§ 286 a 291 celního zákona pak krajský soud nepomine, že obecně byl celní zákon přijat jako právní předpis přibližující naše celní právo právu tehdejších Evropských společenství, že jeho předobrazem byl v podstatných rysech celní kodex a že s ohledem na tyto

skutečnosti je zásadně třeba ustanovení celního zákona také vykládat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 18. února 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu