

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě 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, zastoupený 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 4. 2010, č. j. 10 Af 21/2010 - 74,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 4. 2010, č. j. 10 Af 21/2010 – 74, a rozhodnutí Celního ředitelství České Budějovice ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. 1891/2009-030100-21, **se zrušují** a věc **se vrací** Celnímu ředitelství České Budějovice k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám zástupce žalobce JUDr. Jana Vydry, advokáta, na náhradě nákladů řízení před krajským soudem částku 9.200 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám zástupce žalobce JUDr. Jana Vydry, advokáta, na náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech částku 10.200 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 10 Af 21/2010 – 74, zrušil rozhodnutí Celního ředitelství České Budějovice (dále jen „stěžovatel“) ze dne 7. 5. 2009, zn. 1891/2009-030100-21, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu České Budějovice ze dne 19. 2. 2009, č. j.1414/2009-036100-21o vrácení přeplatku na cle, dani z přidané hodnoty a spotřební dani firmě SENZO, a. s. (dále

jen „účastník řízení“) s odkazem na ust. § 64 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tak, že clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň se vrací podle celních předpisů. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podle ust. § 4 písm. i) zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“) se celním dluhem rozuměla povinnost osoby platit dovozní nebo vývozní clo. Účastníku řízení však žádná povinnost platit státu clo nevznikla, protože clo i daň byly vyměřeny nepravomocně a následně bylo rozhodnutí o vyměření cla a daně zrušeno. Protože mu nevznikla povinnost platit clo a daně ani podle jiného ustanovení celního zákona, celní dluh tedy nevznikl. Z toho plyne, že není možné postupovat podle celních předpisů účinných v době, o níž stěžovatel tvrdí, že vznikl celní dluh. V dané věci se jedná o vznik přeplatku v důsledku vydání nezákonného rozhodnutí, který byl zaviněn celním orgánem. Celní zákon vznik vratitelných přeplatků na cle a daních neupravuje. Upravuje jen vrácení zaplaceného cla pro případ, kdy částka cla nebyla v době zaplacení dlužná ze zákona. Krajský soud proto uzavřel, že v daném případě celní předpisy nelze aplikovat. V zákoně o dani z přidané hodnoty, zákoně o spotřební dani a celním zákoně není obsažena úprava postupu následků v případě vydání nezákonných rozhodnutí. Celní předpisy upravují vrácení cla jen v případech, kdy stát vznik přeplatku nezavinil. Podle ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona mají celní orgány, nestanoví-li celní zákon nebo jiný přímo použitelný předpis evropských společenství jinak, postupovat podle obecných předpisů o správě daní a poplatků. V daném případě se jedná o vratitelný přeplatek, jehož vznik byl zaviněn celními orgány, a proto má účastník řízení podle ust. § 64 odst. 6 věta první zákona o správě daní a poplatků nárok na zaplacení úroku z tohoto přeplatku. Takový postup plyne přímo ze zákona, neboť použití tohoto ustanovení není pro celní orgán vyloučeno. V tomto ustanovení je upravena situace, kdy vznik daňového přeplatku zavinil správce daně. Protože zrušením rozhodnutí celního orgánu vznikl přeplatek na cle, dani z přidané hodnoty a spotřební dani, který byl vratitelný a jehož vznik zavinil celní úřad vydáním nezákonného rozhodnutí, má účastník řízení nárok na úrok z přeplatku, přičemž bylo povinností stěžovatele přiznat účastníku řízení tento úrok a stanovit jeho výši i bez jeho žádosti. Nesprávné rozhodnutí nemůže jít k tíži účastníka řízení. Ukládat daně a poplatky lze jen na základě zákona a jestliže byly v rozporu se zákonem účastníku řízení dočasně odňaty finanční prostředky, je nutno toto kompenzovat formou úroku podle citovaného ustanovení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že se jednalo o vznik přeplatku v důsledku vydání nezákonného rozhodnutí, který byl zaviněn celním orgánem. Podle stěžovatele je nutné platební povinnost, která byla vyměřena platebním výměrem, považovat za celní dluh a s finančními prostředky bylo nakládáno jako se clem a daněmi podle celních a daňových předpisů. Jestliže tedy byla platební povinnost vyměřena podle celního zákona, musí s ní být dále nakládáno podle tohoto zákona. Stěžovatel poukázal na to, že pokud by se celní předpisy vůbec neaplikovaly z důvodu, že se nejedná o celní dluh, nebylo by možné aplikovat ani ust. § 320 celního zákona, na základě kterého krajský soud dovodil použití ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Na podporu svého procesního postupu při vrácení cla a daní vyměřených v rozporu s právními předpisy odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, č. j. 5 Afs 72/2007 - 97. Stěžovatel rovněž namítal, že z napadeného rozsudku nevyplývá, na základě jakých

skutečností a právních ustanovení krajský soud dovodil, že celní předpisy upravují vrácení cla jen v případech, kdy stát vznik přeplatku nezavinil. Celní předpisy stanoví, že clo se vrátí, jestliže jeho částka nebyla dlužná ze zákona nebo byla zaúčtována v rozporu s právními předpisy. Žádná podmínka omezující použitelnost vrácení cla na případy nezaviněné celními orgány zde stanovena není. V daném případě byl platební výměr, tedy povinnost uhradit vyměřené clo a daně, zrušen právě z důvodu, že podle názoru správních soudů neměl být celní dluh vůbec vyměřen. Celní předpisy, zejména nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) a celní zákon, jsou speciální vůči zákonu o správě daní a poplatků, a tudíž se přednostně aplikují, a to i ve věcech úroků. Právní úprava celního zákona plně koresponduje s komunitární úpravou obsaženou v čl. 236 a a čl. 241 celního kodexu, dotvářenou či vyloženou také judikaturou Evropského soudního dvora (rozsudek ESD ze dne 20. 10. 2005, Overland Footwear, C-468/03). Institut vrácení vyměřeného a zaúčtovaného cla, včetně daní, je podle stěžovatele svébytným institutem celního práva, který nelze nahrazovat úpravou podle zákona o správě daní a poplatků. Institut vrácení cla není podmíněn předchozí aplikací opravných prostředků proti rozhodnutí o vyměření cla a v některých případech je aplikace opravných prostředků dokonce vyloučena (viz čl. 889 nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993 v platném znění). Právo na vrácení cla a daní, a s tím související nárok na úroky, je hmotněprávní povahy, stejně jako povinnost zaplatit clo. V době vzniku celního dluhu byla aplikace ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků výslovně vyloučena podle ust. § 320 celního zákona. Ani pozdější právní úprava provedená zákonem č. 1/2002 Sb. S účinností od 1. 7. 2002, nemůže zvrátit neaplikovatelnost ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud napadený rozsudek postavil na nedostatečně zdůvodněném závěru, že když se rozhodnutí o vyměření celního dluhu zruší, pak vlastně žádný celní dluh nevznikl a nelze tak aplikovat institut vrácení cla, aniž by se však blíže zabýval tím, na jaké případy tento institut vlastně dopadá. Tento závěr považuje stěžovatel za nelogický a vedoucí k absurdnímu závěru, že jakékoliv snížení výše celního dluhu na výši souladnou se zákonem by automaticky zakládalo přeplatek podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, přičemž použití institutu vrácení cla podle ust. § 286 celního zákona a čl. 236 celního kodexu by bylo zcela vyloučeno a tyto instituty by tak pozbyly jakéhokoliv významu. Krajský soud se omezil pouze na slovní rozlišení pojmu vratitelný přeplatek podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a vrácení cla podle ust. § 286 celního zákona, aniž by jakkoli tyto pojmy v kontextu daného případu vysvětlil a ozřejmil rozdíl pro jejich případnou aplikaci. Kompenzace případné majetkové újmy způsobené dočasným odnětím části majetku v důsledku zaplacení cla a daní při dovozu, které nebyly dlužné ze zákona, není při aplikaci institutu vrácení cla podle ust. § 286 celního zákona nebo čl. 236 celního kodexu vyloučena, neboť tím není dotčeno právo celního dlužníka požadovat náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, v e znění pozdějších předpisů. Problematickým stěžovatel shledává, že o nároku na přiznání úroku podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků by se mělo rozhodovat v odvolacím řízení proti rozhodnutí, kterým se vrací původně vyměřený celní dluh. Stěžovatel přitom poukázal na to, že o nároku na přiznání úroku podle citovaného ustanovení se rozhoduje samostatným rozhodnutím, přičemž zákon o správě daní a poplatků obecně neupravuje společné řízení. Žádost o přiznání úroků podle citovaného ustanovení tedy celní orgány posoudily jako samostatnou žádost, nikoli jako odvolací námitku proti rozhodnutí o vrácení celního dluhu, a proto o ní rozhodly v samostatném řízení. Stěžovatel ze všech

uvedených důvodů považuje napadený rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení institutu vrácení cla a souvisejícího nároku na úrok a nesprávnou aplikaci právních předpisů. Zároveň jej označil za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů a také pro vadu řízení před soudem, která vedla k nezákonnosti ve věci samé, pro pominutí otázky kompenzace dočasného odnětí majetku celního dlužníka, když řešení této otázky bylo krajskému soudu závazně uloženo a má pro řešení sporné otázky podstatný význam. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podání označené jako doplnění kasační stížnosti, které bylo soudu doručeno dne 10. 6. 2010, není řádným procesním úkonem, neboť jej učinila za stěžovatele ředitelka jakéhosi odboru 02 a vedoucí jakéhosi odd. 21 Mgr. N. Č. Úkon této funkcionářky může být považován za úkon útvaru, jehož je vedoucí, nikoli za úkon stěžovatele. Krajský soud podle účastníka řízení jako základní východisko, z něhož vycházel, formuloval právní závěr, že v dané věci nevznikl celní dluh, neboť clo i daň byly vyměřeny nepravomocně a rozhodnutí o vyměření cla a daní bylo zrušeno. Z toho především vyvodil, že nelze postupovat podle celních ani jiných předpisů účinných v době, kdy byl vydán platební výměr. Tím odpadly i úvahy týkající se výkladu ust. § 286 a § 291 celního zákona, které byly ke dni 1. 5. 2004 zrušeny. Současně tak krajský soud vyloučil i možnost aplikace současných celních předpisů upravujících vrácení cla, neboť i tyto váží vrácení cla na vznik celního dluhu. Vrácení jiných daní vůbec neupravují. Z toho plyne, že nelze-li ve věci aplikovat celní předpisy, musí být postupováno podle obecných předpisů o správě daní a poplatků. Stěžovatel tento fundamentální právní závěr a východisko, obsažené v napadeném rozsudku, v kasační stížnosti nenapadá. Důvody kasační stížnosti se tak s právním názorem vysloveným v napadeném rozsudku míjejí. Účastník řízení ve své argumentaci pomíjí, že krajský soud napadený rozsudek postavil na právním závěru, že clo a daně vyměřeny nebyly, protože platební výměr nenabyl právní moci a byl v odvolacím řízení zrušen. S tímto fundamentální závěrem stěžovatel nepolemizuje. Proto nemůže Nejvyšší správní soud podrobit přezkumu právní názor, na němž je napadený rozsudek postaven a může pouze přezkoumat, zda za situace, kdy povinnost k placení cla a daní podle celních předpisů nevznikla, je přesto možné dovodit použití celních předpisů upravujících vrácení cla a tyto uplatnit i na vrácení daně z přidané hodnoty a spotřební daně. V daném případě nelze dovozovat povinnost k placení cla z celních a daňových předpisů, neboť platební výměr byl změněn v odvolacím řízení právě z důvodu, že zde tato povinnost není a nebyla. Nemůže tedy být pravdou, že byly clo a daně vyměřeny podle celních a daňových předpisů. Skutečným titulem k placení byl pouze nepravomocný platební výměr, v němž povinnost účastníka řízení k placení cla a daní byla pouze tvrzena, a to spolu s ust. § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků. Následně poté, kdy byl platební výměr zrušen, vznikla státu přirozená povinnost peněžní prostředky, které podle citovaného ustanovení držel, vydat, neboť odpadl důvod, pro který je přijal. Tuto situaci však neupravují celní předpisy. Ve smyslu ust. § 320 odst. 1 celního zákona se musí postupovat podle obecných přepisů upravujících správu daní a poplatků. Nejde tedy o žádnou kolizi s celními předpisy, jak uvádí stěžovatel. Použití ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků se omezuje pouze na tento a obdobné případy a nijak to nevede k absurdnímu závěru, že by každé snížení celního dluhu zakládalo přeplatek podle citovaného ustanovení. Současně tento závěr není v rozporu s tvrzením stěžovatele, že institut vracení cla je svébytným institutem

celního práva, když ani krajský soud v napadeném rozsudku nic takového netvrdí. Podle čl. 4 odst. 9 a 10. resp. čl. 4 bod 13. až 16. celních kodexů Společenství se celním dluhem rozumí povinnost osoby zaplatit clo (celní dluh při dovozu, celní dluh při vývozu). Podle obou celních kodexů (čl. 61 resp. 107) platí, že podkladem pro celně schválené určení zboží je celní prohlášení. Celní dluh podle obou kodexů vzniká propuštěním zboží, a to k okamžiku přijetí celního prohlášení. Vybrání cla je součástí propuštění zboží. Clo mají vypočítat celní orgány a zapsat do účetních dokladů nebo na datový nosič. Podle Modernizovaného celního kodexu mohou celní orgány souhlasit, aby si deklarant vypočetl clo sám. Částky zaúčtovaného cla musí být předepsaným způsobem sděleny dlužníkovi. Je však současno stanoveno, že částka cla, která je napsána v celním prohlášení, nemusí byt sdělována, což odpovídá masové a permanentně probíhající praxi. Nelze vyloučit případy, kdy dojde k vyměření cla na základě podkladů, které se ukážou jako neúplné nebo nesprávné, dojde k zaplacení cla ve vyšší částce nebo po propuštění zboží dojde k určitým změnám. Proto je v celních kodexech upravena možnost clo na žádost, popř. i z podnětu celních orgánů, vrátit. Vrácení cla se vyslovuje rozhodnutím. Celní kodexy stanoví, že clo se vrátí zejména, pokud se zjistí, že v době splatnosti nebylo dlužné ze zákona nebo pokud celní prohlášení bylo zrušeno anebo proto, že zboží bylo vráceno dovozcem z důvodů vad nebo v důsledku toho, že neodpovídalo podmínkám smlouvy. Ve všech případech se má clo vrátit, aniž by bylo stanoveno, že je třeba zrušit zaúčtování nebo sdělení cla v původní výši nebo jiné rozhodnutí obsahující vyměření cla. Z toho jednoznačně vyplývá, že institut vrácení cla (jeho prominutí nebo vrácení ve smyslu čl. 4 obou celních kodexů) nemá sloužit k přezkumu a revizi úkonů a rozhodnutí vydaných celními orgány. Proto také vrácení cla není vázáno na použití opravných prostředků. Při výkladu těchto ustanovení celních kodexů, a potažmo i při výkladu českých celních předpisů, nelze odhlédnout i od čl. 243 až 246, resp. čl. 23 a 24. Tyto stanoví, že proti každému rozhodnutí (úkonu) celních orgánů týkajícímu se uplatnění celních předpisů, lze podat odvolání. Z toho plyne, že odvoláním se lze bránit proti autoritativnímu vyměření cla. Prostředkem k obraně proti nezákonným rozhodnutím tedy nejsou žádosti o vrácení cla, nýbrž odvolání. S tím pak zcela koresponduje čl. 241, resp. 79 odst. 4, obou kodexů, který stanoví, že pokud celní orgány rozhodnou o vrácení cla, nejsou povinny hradit úrok. Stanoví se však povinnost k placení úroků pro případ, že se celní orgány ocitnou v prodlení se splněním rozhodnutí o vrácení cla. Z toho je zřejmé, že evropský normotvůrce nechtěl zvýhodnit celní orgány zproštěním placení úroků pro případ jejich nezákonného postupu, nýbrž přesně naopak. Podle přesvědčení účastníka řízení není žádného důvodu se domnívat, že by evropský normotvůrce byl při prodlení se splněním rozhodnutí o vrácení cla takto přísný a naproti tomu při nezákonném vyměření cla takto k celním orgánům benevolentní. Protože celní kodexy reparaci následků zrušeného nezákonného rozhodnutí, kterým bylo vyměřeno clo, neřeší, i v případě, kdy by Nejvyšší správní soud uzavřel, že v dané věci mají být použity celní předpisy, ať zrušené nebo účinné, je na místě postupovat podle českého práva, tedy podle ust. § 320 celního zákona a ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Vytýká-li stěžovatel napadenému rozsudku, že pomíjí jinou možnost kompenzace majetkové újmy účastníka řízení, a to náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, k tomu účastník řízení uvedl, že krajský soud není oprávněn řešit tuto občanskoprávní otázku. Náhrada škody podle citovaného zákona a úrok podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků jsou instituty, které se navzájem ani nevylučují, ale ani nenahrazují. Naopak, zákonodárce výslovně počítá s tím, že i přes náhradu škody

podle citovaného zákona stejně přísluší poškozenému úroky podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel v replice k vyjádření účastníka řízení uvedl, že věcné doplnění kasační stížnosti provedla Mgr. N. Č., která je na základě svého služebního zařazení a popisu funkce pověřena zastupováním v soudních řízeních, je-li stěžovatel účastníkem řízení. Dále stěžovatel vyslovil nesouhlas s názorem, že clo a daně nebyly vyměřeny, neboť platební výměr, kterým se tak stalo, nabyl doručením účastníkovi řízení právních účinků (§ 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) a stal se předběžně vykonatelným (§ 48 odst. 12 uvedeného zákona). Bez ohledu na jeho pozdější zrušení tak měly být aplikovány celní předpisy. Ke zrušení platebního výměru došlo právě proto, že bylo shledáno, že vyměřené částky nejsou dlužné ze zákona, a tím byla naplněna hypotéza ust. § 286 celního zákona, resp. čl. 236 celního kodexu. Stěžovatel je proto přesvědčen, že jeho výhrady směřují proti závěrům krajského soudu a nemíjejí se s nimi. Ohledně argumentace k zákonu č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, uvedl, že se jedná pouze o zjištění, zda existuje mechanismus kompenzace dočasného odnětí majetku. V daném případě tuto kompenzaci zajišťuje právě citovaný zákon, a tudíž výklad zastávaný stěžovatelem je ústavně souladný.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost přípustnou, zejména s ohledem na to, že se týká právních otázek v dřívějším řízení o kasační stížnosti v téže věci neřešených (hmotněprávní podstaty sporu, zatímco v předcházejícím řízení Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost). Důvod nepřípustnosti podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. proto není dát.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního a osudního spisu vyplynulo, že účastník řízení podáním doručeným celnímu úřadu dne 6. 2. 2009 požádal o vrácení částky 1.771.832 Kč zaplacené na základě vystaveného exekučního příkazu. Celní úřad vydal dne 19. 2. 2009 rozhodnutí o přeplatku č. j. 1414/2009-036100-21, kterým přeplatek v požadované výši vrátil. 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 řešena. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník řízení odvolání, v němž namítal, že mělo být zároveň rozhodnuto o tom, že mu přísluší úrok z prodlení ve výši 19 % za dobu od 26. 4. 2001 do vrácení předmětné částky. Celní ředitelství o odvolání rozhodlo dne 7. 5. 2009 tak, že jeho výrok doplnilo o pasáž: *„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 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“) 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." A dále změnilo název napadeného rozhodnutí z „*rozhodnutí o přeplatku*" na „*rozhodnutí o vrácení*". Celní ředitelství se tedy přiklonilo k názoru, že účastníkovi řízení 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 daní se odvíjejí 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 napadeného rozhodnutí s tím, že o případném úroku z vráceného celního dluhu by se rozhodovalo v samostatném řízení. Proti rozhodnutí celního ředitelství podal účastník řízení 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. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 26. 8. 2009 žalobu zamítl. Tento rozsudek byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 121/2009 – 59, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, že má být v dalším řízení posouzeno, zda celní orgány postupovaly správně v případě, že dospěly k závěru, že účastníkovi řízení nepříslušel žádný úrok. Poté krajský soud znovu rozhodl o podané žalobě napadeným rozsudkem.

Ke stížní námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů Nejvyšší správní soud uvádí, že – jak je patrné z níže uvedené argumentace k rozhodným právním otázkám – z jeho odůvodnění je zřejmý právní názor zaujatý krajským soudem. Rozsudek tak nevykazuje vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti.

Stejně tak nelze říci, že by krajský soud nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 121 /2009 – 59, jímž byl zrušen rozsudek krajského soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 10 Ca 67/2009 - 29 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení s tím, že má v dalším řízení posoudit, zda celní orgány postupovaly správně v případě, že dospěly k závěru, že účastníkovi řízení nepříslušel žádný úrok. Krajský soud v intencích takto formulovaného právního názoru dospěl k závěru, že účastníku řízení přísluší úrok podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ve své argumentaci se zabýval i evropsko-právními aspekty jím posuzované právní otázky.

Nejvyšší správní soud proto mohl přezkoumat napadené rozsudek v intencích stížní námitky nesprávného posouzení právní otázky, tj. zda byly celní orgány povinny platit úrok z přeplatku ve smyslu ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků či o vrácení cla ve smyslu ust. § 286 celního zákona.

Při předběžném posouzení věci sedmý senát Nejvyššího správního soudu zjistil, že shodnou právní otázku na podobném skutkovém podkladu již řešil pátý senát v rozsudku ze dne 16. 6. 2008, č. j. 5 Afs 72/2007 - 97. V tomto rozsudku byl vysloven právní názor, že postup podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je v případě, kdy se vyměřuje clo a s ním související daně, vyloučen a že je na místě postup vrácení takto protizákonně vyměřených částek podle ust. § 286 celního zákona, který přiznání úroku z prodlení za dobu před rozhodnutím o vrácení cla a daní nepřipouští. Protože sedmý senát se s tímto právním názorem neztotožnil, postoupil usnesením ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 59/2010 – 113, věc rozšířenému senátu.

Rozšířený senát spornou právní otázku posoudil v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, č. 2511/2012 Sb. NSS. Především uvedl, že pro úrok, jejž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je – oproti názoru sedmého senátu, který rozhodné právo časově ztotožnil s dobou vzniku celního dluhu – rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá. Okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost. Jinak tomu je v případě, kdy je dlužníkem celní (daňový) dlužník, jinak v případě, že se stal dlužníkem stát v důsledku povinnosti vrátit uhrazené clo či daň. Nerozhodná je situace prvá, v níž okamžik prodlení je spojen se splatností cla či daně [srovnej např. § 63 zákona o správě daní a poplatků, byť neupravuje úrok, ale penalizaci prodlení, a § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona]. V případě, kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka uhrazena, je u daní rozhodným právem právo účinné v době splatnosti (den následující po původní splatnosti daně) jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá před středníkem zákona o správě daní a poplatků); byla-li uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá za středníkem). Obdobně by bylo třeba postupovat i tam, kde zákon výslovně okamžik prodlení státu nestanoví, neboť to odpovídá logice vztahu mezi dlužníkem a věřitelem. Zaplacením počíná neoprávněné zadržování částky státem. Při absenci zákonného určení dne prodlení je tedy rovněž podstatné, kdy byla částka, od níž je úrok odvozován, zaplacena. Byl-li rozhodným procesním předpisem zákon o správě daní a poplatků, pak by na základě ust. § 14 odst. 4 byl dnem prodlení rovněž den následující po zaplacení.

Celním zákonem byla celním orgánům kromě správy cel svěřena i správa daně z přidané hodnoty a spotřebních daní vybíraných při dovozu [§ 3 odst. 2 písm. a)]. To se podle rozšířeného senátu promítlo i do daňových předpisů. Podle ust. § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, platily celní předpisy pro uplatnění daně při dovozu zboží, zatímco pro spotřební daně bylo v ust. § 17 zákona č. 587/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, stanoveno, že pro řízení ve věcech daně platí zákon o správě daní a poplatků a celní zákon. Obdobně byla upravena pravomoc celních orgánů i v obou rozhodných obdobích. Postupnými změnami však procházelo řízení o daních spravovaných celními orgány, což se promítá i do řešení předložené otázky.

Celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002 rozlišoval cla a daně. Pod pojem clo byly daně podřazeny pro případ zajištění celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek (§ 323 odst. 1). Daně tedy podléhaly režimu cla při užití k § 254 až § 282 celního zákona. Ustanovení § 286 odst. l celního zákona pak upravovalo pouze vrácení dovozního a vývozního cla. Celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2002 tedy neupravoval vrácení daní a nedefinoval (až na konkrétní výjimky) clo tak, že by jím rozuměly i daně. Podle ust. § 291 odst. 1 celního zákona platilo, že vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky. Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže a) rozhodnutí o vrácení cla nerealizoval do jednoho měsíce ode dne jeho doručení, b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Vrácení úroků při vrácení cla bylo tedy zákonem pojato jen jako určitá sankce spojená s postupem celních orgánů při vrácení cla.

Zásadní změnu ve vztahu k předložené otázce podle rozšířeného senátu přinesl zákon č. 1/2002 Sb., kterým se mění celní zákon. Ten daně podřadil pro účely celního zákona pod pojem „clo“ (srovnej § 323 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002). Znění ust. § 286 odst. 1 a § 291 odst. 1 zůstalo beze změn, ovšem vztahovalo se již i na daně.

Vrácením cla podle ust. § 286 odst. celního zákona se nemění charakter zaplacené částky. Jedná se o clo, které nebylo dluhem, protože nemělo být vybráno. Proto se také vrací podle celního zákona. Ust. § 291 odst. 1 navazuje na § 286 odst. 1 celního zákona. Nelze tak akceptovat názor, že úhrada úroků je možná proto, že vracená částka není clem a tudíž se nemůže postupovat podle celního zákona. Z rozhodné právní úpravy je zřejmé, že podle ust. § 291 odst. 1 celního zákona ve znění před i po účinnosti zákona č. 1/2002 Sb. nebylo možné při vrácení cla přiznat úroky. Jiný závěr nelze podle rozšířeného senátu dovodit ani při konfrontaci celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 s celním kodexem, k němuž lze přihlížet právě proto, že jsou posuzována ustanovení českého právního předpisu přijatá nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45). Institut vrácení cla je v celním kodexu upraven v čl. 241 a podle něho celní orgány nejsou povinny platit úroky při vrácení dovozního nebo vývozního cla nebo úvěrového úroku či úroku z prodlení vybraného při zaplacení cla, ledaže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí. Úroky mohou být rovněž placeny, pokud tak stanoví vnitrostátní předpisy.

Celní zákon podle rozšířeného senátu vylučuje povinnost státu platit úroky při vrácení cla. Podstatné přitom je, co v sobě pojem „clo“ zahrnuje. S účinností od 1. 7. 2002 spadaly pod tento pojem i daně. Po tomto datu se tedy výluka úhrady cla vztahovala i na daně v souvislosti se clem uhrazené a spolu s ním vrácené. Jiná je však situace do 30. 6. 2002, kdy daně pro účely úpravy vrácení celního dluhu nebyly součástí cla. V této době proto není žádný důvod k tomu, aby na daň z přidané hodnoty a spotřební daň bylo nahlíženo jinak v daňovém a jinak v celním řízení. Bylo-li tedy v té době možné při vrácení neoprávněně uhrazené daně přiznat daňovému subjektu i úrok, pak není rozhodné, v jakém řízení byla daň uhrazena. Vrácení daní bylo upraveno v ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Podle rozšířeného senátu není rozhodující, že v celním zákoně ve znění účinném do 30. 6. 2002 byla podle ust. § 320 aplikace ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků výslovně vyloučena. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány 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, s výjimkou ust. § 4, § 5 odst. 3, § 6, § 11, § 20, § 33 a § 34, § 36 až § 41, § 44 a § 45, § 46 odst. 1 až 6 a 9, § 47, § 51, § 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3 až 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a § 65, § 67 až § 72, § 76 a části osmé. Podle názoru rozšířeného senátu se tato výluka vztahuje pouze na rozsah působnosti celního zákona, tj. na ty, v daném případě hmotněprávní, právní vztahy, na něž se celní zákon vztahuje. Na daně vybírané celními orgány se celní zákon, vyjma výslovného odkazu, nevztahoval, takže se na ně nemůže vztahovat ani ustanovení celního zákona vylučující aplikovatelnost určitého ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Tento

názor zčásti podporuje i ust. § 43 odst. 10 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který upravoval vrácení daně v případě zjištění nových skutkových okolností, které vedly k jejímu vyměření nebo vybrání. Ani toto ustanovení však neřešilo vrácení daní v případě nezákonného vyměření a vybrání daně, natož úhradu úroků. Zde se tedy nutně muselo postupovat podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla částka převyšující splatnou daň včetně příslušenství daňovým přeplatkem. Tento přeplatek se vrátil na žádost daňového dlužníka za podmínek uvedených v odst. 4 citovaného ustanovení. Odstavec 6 tohoto ustanovení pak řešil případy, kdy přeplatek zavinil správce daně, a pro tento případ daňovému dlužníku byl přiznáván nárok na úrok. Zaviněným přeplatkem judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 - 100). Dané ustanovení nepochybně vycházelo ze zásady, že ten, kdo neoprávněně uhradil daň, má být odškodněn za újmu způsobenou neoprávněným zadržováním jeho peněz státem. To je zjevné z poslední věty daného ustanovení, v níž stojí, že pokud by skutečně přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na náhradu skutečné škody započítává.

Pro případ daně z přidané hodnoty a spotřební daně uhrazených účastníkem řízení do 30. 6. 2002 tak lze učinit závěr, že po jejich vrácení v důsledku zrušení platebního výměru měl být jeho nárok na úrok posuzován podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Je ovšem třeba připomenout, že pro případy, kdy byla daň neoprávněně vymáhána, se použije ust. § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví úrok ve dvojnásobné výši. I toto ustanovení řeší vztah mezi přiznanou náhradou škody a přiznaným úrokem. Skutečnost, že zákon váže tento nárok na zjištění v průběhu vymáhání, jistě není rozhodný. Zvýšení úroku je nepochybně určitou sankcí za to, že vůči domnělému dlužníku bylo použito důraznějších prostředků k vymožení úhrady a bylo by absurdní, aby zvýšený úrok bylo možno přiznat jen tam, kde exekuce dosud nebyla skončena.

Pokud jde o neoprávněně uhrazené clo v této době a o clo uhrazené po 1. 7. 2002 (kdy daně se clem hrazené spadaly pod pojem clo), platí zde podle rozšířeného senátu výhradně celní předpisy, a tedy placení úroku bylo vyloučeno. To však neznamená, dodal rozšířený senát, že újma, kterou celní dlužník utrpěl úhradou cla, které po právu být hrazeno nemělo, nemůže být kompenzována. K tomu slouží zákon č. 82/1998 Sb. provádějící čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. S nemožností dispozice s určitou peněžní částkou jistě může být spojena škoda, a to nejen škoda spočívající v ušlém úroku. Tento nárok na náhradu vzniklé škody však lze uplatnit pouze postupem podle citovaného zákona, včetně případné žaloby v občanském soudním řízení.

Rozšířený senát proto uzavřel, že zavinil-li celní orgán jako správce daně vznik přeplatku daně z přidané hodnoty či spotřební daně uhrazené společně se clem v době do 30. 6. 2002, je nutno nárok na úrok při vrácení tohoto přeplatku posuzovat podle ust. § 64 odst. 6, případně § 73 zákona o správě daní a poplatků, nikoliv podle ust. § 291 odst. 1 celního zákona. Rozšířený senát tak vyřešil právní otázku rozhodnou pro posouzení věci, a tedy ve své podstatě vypořádal i převážnou většinu stížních námitek. Jeho právním názorem je vázán i sedmý senát, na němž je, aby tento právní názor aplikoval na konkrétní případ účastníka řízení.

Pro účastníka řízení tedy platí, že z částky nezákonně mu vyměřené je nutno v první řadě identifikovat část, která byla zaplacena na cle a část, která byla zaplacena na daních placených při dovozu. Z části připadající na daně placené při dovozu je pak nutno vydělit ten její díl, který byl účastníkem řízení uhrazen před 1. 7. 2002. Za tento díl náleží účastníku řízení úrok z prodlení podle ust. § 64 odst. 6, případně § 73 zákona o správě daní a poplatků, a to od doby jeho zaplacení účastníkem řízení, resp. exekučního vymožení, do doby vrácení takto vzniklého přeplatku. Je nutno zohlednit i následné změny v pravidlech pro počítání tohoto úroku a přechodná ustanovení zákonů přijatá v souvislosti s těmito změnami. Za zbývající část nezákonně vyměřené částky cla a daní placených při dovozu úrok z prodlení účastníku řízení podle zákona o správě daní a poplatků nenáleží. Škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím je však účastník řízení oprávněn uplatnit postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a to za podmínek v tomto zákoně stanovených.

Jelikož však krajský soud dospěl k závěru, že účastníku řízení přísluší úrok nejen za ten díl částky nezákonně vyměřené, jenž připadal na daně placené při dovozu a zároveň byl uhrazen před 1. 7. 2002, nýbrž za celou nezákonně vyměřenou částku, nesprávně posoudil právní otázku. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a současně zrušil i rozhodnutí stěžovatele, neboť již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Rozhodnutí stěžovatele totiž zčásti spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, neboť z určitého dílu částky nezákonně vyměřené účastníku řízení mu náleží úrok, zatímco stěžovatel uvedený nárok zcela popřel.

O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud bez jednání, neboť nepovažoval za vhodné je nařídit a dokazování nebylo třeba provádět (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

Podle ust. § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s. rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o zrušení rozhodnutí správního orgánu, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl v řízení o žalobě úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Neúspěšné celní ředitelství je proto povinno zaplatit mu na náhradě nákladů řízení částku sestávající ze zaplaceného soudního ve výši 2.000 Kč a odměny za právní zastoupení za tři úkony právní služby [převzetí případu a příprava

zastoupení, sepis žaloby a replika; § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 177/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“))] ve výši 3 x 2.100 Kč a náhrada hotových výdajů 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), celkem tedy částka 9.200 Kč.

Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl v řízení úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Celní ředitelství je proto povinno zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení zaplacený soudní poplatek v částce 3.000 Kč za kasační stížnost ze dne 22. 9. 2009 a odměnu za právní zastoupení za tři úkony právní služby [sepis kasační stížnosti ze dne 22. 9. 2009, replika ze dne 29. 10. 2009 k vyjádření celního ředitelství a vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 6. 5. 2010; § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky] ve výši 3 x 2.400 Kč a náhrada hotových výdajů 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Celkem tedy částka 10.200 Kč.

Na náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasačních stížnostech přísluší tedy žalobci celkem částka 19.400 Kč.

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

V Brně dne 27. dubna 2012

JUDr. Eliška
Cihlářová
předsedkyně senátu