



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **P. S.**, zastoupené JUDr. Antonínem Janákem, advokátem se sídlem Praha, Haštalská 27, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Praha, Washingtonova 7, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. března 2007, č. j. 7 Ca 255/2005 – 54,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. března 2007, č. j. 7 Ca 255/2005 – 54, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 21. 10. 2005, č. j. 11019/05-21. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu Příbram (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 2. 2004, č. j. 545-03/04-1771-01, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o zaplacení úroků z přeplatků dle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel považuje závěry městského soudu za nelogické, nesrozumitelné a pomíjející principy celně právní úpravy obsažené v celním zákoně. Podle názoru stěžovatele je argumentační pozice soudu založena na jednostranném výkladu ustanovení věty první § 291 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb. celního zákona (dále jen „celní zákon“). Stěžovatel zdůrazňuje, že k výkladu právních předpisů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jeho smyslu. Jazykový výklad umožňuje pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy obsažené v právním předpisu s tím, že k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu slouží další interpretační přístupy, v daném případě zejména metoda logická, systematická a teleologická, případně komparativní. To platí tím spíše, že první věta citovaného ustanovení je formulována nejednoznačně a umožňuje různé výklady.

Městský soud dospěl k závěru, že clo má být vráceno v době jeho splatnosti, tzn. do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí či sdělení o jeho vyměření, jinak celní úřad platí úroky. Tento svůj závěr soud opřel o jazykový výklad věty první předmětného ustanovení, podle něhož je pro význam první části věty určující, že formulace „v době splatnosti cla“ se váže k jeho vrácení. Pokud je tedy clo vráceno v „době splatnosti cla“, pak podle soudu celní úřad úrok neplatí. Výklad pojmu „doba splatnosti cla“ pak soud založil na desetidenní lhůtě splatnosti výslovně upravené v § 269 celního zákona. V této souvislosti se soud nezabýval otázkou, proč je v posuzovaném ustanovení zvolena formulace doba splatnosti a nikoliv lhůta splatnosti. Rovněž se nezabýval větou druhou a jejím vztahem k větě první, když větu první vyložil tak, jakoby samostatně upravovala podmínky, za nichž celní úřad platí úroky.

Stěžovatel má za to, že pojem „doba splatnosti cla“ nevyjadřuje lhůtu jeho splatnosti a že podmínky, za nichž celní úřad platí úroky jsou dány až ve větě druhé dotčeného ustanovení.

I v případě, že dobou splatnosti se rozumí lhůta splatnosti, pak desetidenní lhůta splatnosti není jedinou výslovně upravenou lhůtu splatnosti cla stanovenou v celním zákoně. V § 267 celního zákona je stanovena další lhůta splatnosti cla, a to cla dodatečně doměřeného, jehož splatnost je ovšem třicetidenní. I toto clo může být předmětem následného vrácení. Tato skutečnost sama o sobě zpochybňuje správnost závěrů soudu.

Za zásadní však stěžovatel považuje, že výklad soudu vede k závěrům, které jsou absurdní a současně odporují principům celního práva. Ani komparace s celními předpisy Společenství, byť v rozhodné době neúčinnými, neskýtá oporu pro závěry soudu. Soud tvrdí, že vrátí-li celní úřad clo v době jeho splatnosti, tzn. do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí či sdělení o jeho vyměření, úrok neplatí. A contrario, nevrátí-li clo do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí, úrok zaplatí. Úrok by tedy musel platit i v případě, kdy by clo bylo zapláceno po lhůtě splatnosti. Přeplatek by v tomto případě vznikl až po uplynutí lhůty splatnosti - jak by ho tedy celní úřad mohl vrátit ve lhůtě splatnosti a neplatit úroky? Soud v této souvislosti poznamenal, že v případě prodlení dlužníka celní úřad předepíše dlužníkovi úroky z prodlení ve smyslu § 276 odst. 2 celního zákona. Jejich význam jako sankce za pozdní zaplacení by však úroky placenými celním úřadem byl zcela eliminován. Proto považuje stěžovatel výklad soudu za nelogický a nesrozumitelný. Ustanovení § 269 celního zákona upravuje pouze lhůtu pro zaplacení vyměřeného cla a § 291 odst. 1 věta první celního zákona na něj neodkazuje a odkazovat ani nemůže.

Dále podle výkladu soudu jsou úroky placené celním úřadem úplatou za užívání zaplaceného cla, vůči dlužníkovi plní funkci odškodnění za to, že se zaplacenou částkou nemohl disponovat a logicky jsou vázány na splatnost cla. Tento argument má patrně postihovat smysl úroků vázaných na lhůtu splatnosti. Účel těchto úroků je však jiný. Při jeho hledání je třeba vycházet z principů celního práva, které se promítají do jeho jednotlivých institutů. Klíčové

pro posouzení dané věci jsou instituty celního řízení, kontroly po propuštění a vrácení cla, a to v tomto pořadí, neboť tak jsou systematicky a také logicky řazeny v celním zákoně. Až na ně navazuje právní úprava úroků placených celním úřadem.

Celní řízení je řízení výhradně návrhové. Provádí se na podkladě celního prohlášení, jímž deklarant a dlužník v jedné osobě mimo jiné potvrzuje správnost údajů v něm obsažených a pravost dokladů, kterými je doloženo (§ 105 celního zákona). Celní úřad je pak oprávněn kontrolovat přijaté celní prohlášení, k němu přiložené doklady a předložené zboží. Je namístě zdůraznit, že se jedná o oprávnění, nikoliv o povinnost celního úřadu (§ 115 ve spojení s § 118 celního zákona). Citovaná ustanovení tedy zakotvují presumpci správnosti celního prohlášení, na jehož podkladě je zboží do navrženého režimu propuštěno. Po propuštění zboží jsou celní orgány oprávněny provádět následnou kontrolu, kterou mohou správnost údajů a pravost dokladů zpětně ověřovat (§ 127 celního zákona). Opět se jedná o oprávnění a nikoliv povinnost. Výsledkem následné kontroly může být zjištění, že vyměřená částka celního dluhu je vyšší než jeho zákonná výše. Tuto skutečnost může zjistit vlastní kontrolou i sám dlužník.

Dosud provedený výklad § 291 odst. 1 celního zákona lze tedy shrnout tak, že pokud celní úřad clo vrátí (protože jsou splněny podmínky pro vrácení), pak úroky v zásadě neplatí. Výjimkou z této zásady jsou případy, kdy celní úřad sice clo nakonec fakticky vrátí, avšak s průtahy – buď opožděně realizuje vrácení na základě pravomocného rozhodnutí nebo ke zpoždění dojde v důsledku původního zamítavého rozhodnutí o žádosti, které je však napraveno v odvolacím řízení. Jen v těchto případech je celní úřad povinen platit úroky.

Pokud jde o formulaci „v době splatnosti cla“ ve větě první § 291 odst. 1 celního zákona je stěžovatel toho názoru, že tato se váže nikoliv k vrácení cla, ale pouze blíže specifikuje úrok předepsaný celním úřadem jako příslušenství cla ve smyslu § 276 celního zákona. Přesto jde o značně nepřesnou formulaci. Tím spíše ji nelze vykládat doslovně a ani tak, jak učinil soud, neboť úroky placené celním úřadem nemají nic společného s lhůtou splatnosti cla, ať již podle § 269 nebo § 267 celního zákona. To jsou pouze zákonné lhůty určené dlužníkovi pro splnění jeho platební povinnosti a vzhledem ke všem shora uvedeným skutečnostem jim nelze přisuzovat jiný význam. S ohledem na stěžovatelem aplikované interpretační metody je třeba větu první v tomto ohledu vyložit tak, že předmětem vrácení, kterého se týká věta druhá, může být dovozní clo, vývozní clo nebo úrok z prodlení předepsaný v souvislosti se splatným clem.

Na podporu tohoto výkladu uvádí stěžovatel srovnání s odpovídajícím ustanovením celního kodexu, tzn. nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“). Ten sice nebyl v rozhodné době účinný, ale po přistoupení k Evropské unii se aplikuje spolu s ustanovením § 285 celního zákona účinného od 1. 5. 2004. Stěžovatel zastává názor, že toto srovnání je možné, neboť odst. 1 § 285 nedoznal žádných změn oproti odst. 1 § 291 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004, v němž byly před přistoupením k EU úroky upraveny. Odpovídajícím ustanovením celního kodexu je Čl. 241 první pododstavec, podle něhož „pokud celní orgány vrátí dovozní nebo vývozní clo nebo úvěrový úrok či úrok z prodlení vybraný při zaplacení cla, nejsou povinny platit úroky. Úrok však musí být zaplacen, jestliže (-) rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí, (-) tak stanoví národní předpisy“ (citováno z oficiální české mutace celního kodexu, která je publikována ve zvláštním vydání Úředního věstníku EU 2004, kapitola 02, svazek 04, s. 317 an.). Ustanovení § 285 odst. 1 celního zákona po euronovele doplňuje druhou odrážku Čl. 241 celního kodexu o případ uvedený pod písm. b). Jinak se jedná o duplicitní úpravu, která nemůže být v rozporu s přímo aplikovatelnou komunitární normou. Z komunitární úpravy nelze dovodit, že by celní orgány byly povinny platit úroky, pokud clo nevrátí v době splatnosti. Dovodit z ní lze pouze to, že pokud se clo vrátí –

na základě splnění podmínek daných čl. 236 až 239 celního kodexu - úrok se neplatí s výjimkou případů uvedených v jednotlivých odrážkách. I toto srovnání podle žalovaného podporuje jeho výklad § 291 odst. 1 celního zákona, jelikož znění odpovídajícího ustanovení novelizovaného celního zákona se nezměnilo ani po nabytí účinnosti celního kodexu.

Stěžovatel si je vědom, že v odvolacím řízení i v řízení o žalobě zastával odlišný právní názor spočívající v tom, že z hlediska placení úroků je lhůta pro vrácení cla omezena tříletou prekluzivní lhůtou pro vyměření cla. Takový výklad ale mimo jiné zakládá kolizi s lhůtou stanovenou v § 286 celního zákona, který je pro vrácení cla určující, jak bylo řečeno výše. Oba právní názory by však vedly ke stejnému rozhodnutí stěžovatele - zamítnutí žádosti o zaplacení úroků podle § 291 celního zákona. Posun v názoru na výklad § 291 celního zákona tak nijak neovlivňuje nesouhlasný názor stěžovatele na soudní výklad citovaného ustanovení. Za tohoto stavu nezbylo stěžovateli, než podat kasační stížnost, neboť by se jinak musel řídit názorem městského soudu a úrok zaplatit, přestože žalobkyně jako dlužník nezaplatila část celního dluhu, která se následně stala přeplatkem, ve lhůtě splatnosti. Celní úřad tedy s žádným přeplatkem, který by mohl ještě ve lhůtě splatnosti vrátit, nedisponoval a přesto by podle výkladu soudu musel zaplatit úroky.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila dne 3. 7. 2007. Z kasační stížnosti není, podle ní, zřejmé, v čem spočívá právě stěžovatelem namítaná nesrozumitelnost napadeného rozsudku městského soudu. Městský soud uvedl, že argumentace stěžovatele v napadeném odvolacím rozhodnutí, které zaměňuje splatnost cla s tříletou lhůtou pro zápis cla do evidence, je v rozporu s celním zákonem. Sám stěžovatel k tomu i v kasační stížnosti uvedl, že „si je vědom, že v odvolacím řízení i v řízení o žalobě zastával odlišný právní názor, spočívající v tom, že z hlediska placení úroků je lhůta pro vrácení cla omezena tříletou prekluzivní lhůtou pro vyměření cla“. Sám stěžovatel tedy vlastně v kasační stížnosti uznal, že jeho rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu, bylo nezákonné, žaloba tedy byla po právu. Nové tvrzené skutečnosti i odlišná tvrzení k použití nemají již v této fázi řízení význam.

Stěžovatel dále uvádí, že celní úřad nemá povinnost clo zjišťovat, ale toto je pouze jeho oprávněním. Věta druhá § 291 odst. 1 celního zákona tedy dle stěžovatele stanoví pouze nezbytnou podmínku uvedenou ve větě druhé stejného ustanovení. Takovýto výklad odporuje smyslu celního zákona, celní úřad jako úřad vykonávající vrchnostenskou činnost má samozřejmě povinnost zjišťovat clo ve správné výši. Stěžovatel pomíjí, že i kdyby v jeho uváděném příkladu došlo k tomu, že druhá strana zjistí nesprávné vyměření cla např. na své straně a o vrácení přeplatku požádá, do doby, než dojde ke splnění podmínek uvedených v § 291 celního zákona není celní úřad povinen platit úroky z přeplatku, i kdyby ho považoval za oprávněný a může dále peníze bezúročně zadržovat (včetně případných neodůvodněných průtahů v řízení, ke kterým docházelo). Stěžovatel se zabývá pouze otázkou výše cla, nikoliv otázkou prodlení na straně celního úřadu a z něj vplývajícími sankcí, která je předmětem tohoto řízení.

Žalobkyně se neztotožňuje s právním názorem stěžovatele, dle kterého výklad § 291 odst. 1 celního zákona znamená, že pokud celní úřad clo vrátí, protože jsou splněny podmínky pro jeho vrácení, pak úroky v zásadě neplatí, jiný případ jsou zákonem stanovené výjimky. Stěžovatelem je zcela nesprávně celní zákon interpretován, což městský soud správně zargumentoval. Celní zákon v citovaných ustanoveních nikde výslovně nestanoví, že celní úřad by v případě opožděného vrácení nebyl v prodlení. Rovněž pojem prodlení je obecným právním pojmem, nemusí být proto v celním zákoně znovu definován. Zejména pak výklad stěžovatele, kdy za průtahy či prodlení není považováno, pokud celní úřad ničeho nečiní a prostředky

zadržuje, případně si je vědom nesprávného vyměření cla, ale nejsou splněny podmínky uvedené v § 291 celního zákona, je v rozporu nejen s obecnými právními principy, ale i principy ústavními, neboť popírá rovnost účastníků, resp. jednotlivých subjektů. Žalobkyně uvádí, že i nálezný Ústavního soudu citovaný stěžovatelem jasně zdůrazňuje požadavek co největší rovnosti stran (tedy pokud není zákonem v souladu s ústavními principy řádně omezena) i mezi účastníky celního řízení.

Žalobkyně trvá na tom, že celní zákon stanoví, do kdy musel celní úřad nesprávně vyměřené clo vrátit, aby nebyl povinen platit úroky z prodlení (srov. a contrario ust. § 291 odst. 1 věta první celního zákona-nevrátil-li celní úřad clo v době splatnosti cla, je povinen platit úroky). Dané ustanovení není možné vykládat jinak. Písmena a) a b) předmětného ustanovení pak upravují speciálně případy, kdy celní úřad, přestože vrátí přeplatek na clo v době splatnosti, je povinen platit úroky (jde pouze o zpoždění této platby, nicméně stále v rámci doby splatnosti).

Celní úřad v Příbrami, stejně tak jako stěžovatel v napadeném rozhodnutí, účelově zaměňují splatnost původního celního dluhu, která nastala již v roce 1999, případně počátkem roku 2000 a novou splatnost cla na základě již opravených rozhodnutí. Celní dluh byl splatný již v roce 1999 a pouze jednáním stěžovatele (špatným rozhodnutím, průtahy, nečinností, odmítáním uznat správný názor žalobkyně apod.), došlo k tomu, že žalovaný byl nucen vydat rozhodnutí opravené - nové. Toto nové rozhodnutí ovšem nijak neposunuje splatnost dle původního rozhodnutí, na základě kterého již žalobkyně před několika lety celní dluh uhradila.

Jiný výklad zákona je absurdní a způsobuje žalobkyni škodu minimálně ve výši zákonného úroku z prodlení, neboť by znamenal, že celní úřad může mít na svém účtu jakékoli částky neoprávněně jakkoli dlouhou dobu bez jakékoli sankce. V daném případě je věc umocněna ještě tím, že celní orgán téměř dva roky neučinil jediný krok k nápravě nezákonně vyměřeného cla.

Stěžovatel dále ve své kasační stížnosti uvádí, že žalobkyně zaplatila část celního dluhu opožděně, což dokládá výpisy z evidence cel a daní Celního úřadu Benešov. K tomuto žalobkyně uvádí, že pokud tyto listiny nejsou součástí celního spisu, jedná se navíc o nové tvrzení. Dle 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. V rámci řízení o kasační stížnosti totiž soud již pouze přezkoumává právní stránku věci, nelze již otevírat nové skutkové záležitosti. Navíc tato skutečnost má význam pro případné určení výše úroků z prodlení, nikoliv pro právní posouzení zákonnosti stěžovatelových rozhodnutí jako takových.

S ohledem na tyto výše uvedené skutečnosti proto žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soudu kasační stížnost podanou stěžovatelem jako nedůvodnou zamítl a uložil dále stěžovateli povinnost uhradit žalobkyni vyčíslené náklady řízení.

Nejvyšší správní soud vycházel z těchto rozhodujících skutečností:

Ze spisového materiálu vyplývá, že Celní úřad Příbram rozhodnutím ze dne 23. 2. 2004, č. j. 545-03/04-1771-01, zamítl podle § 291 odst. 1 a § 320 odst. 1 celního zákona žádost žalobkyně o zaplacení úroků z přeplateků podanou s odkazem na § 64 daňového řádu. Přeplatek v celkové výši 1 475 132 Kč byl žalobkyni vrácen rozhodnutími ze dne 18. 12. 2003 a odepsán z účtu celního úřadu dne 21. 1. 2004. Žádosti žalobkyně doručené celnímu úřadu dne 3. 2. 2004 celní úřad nevyhověl, přitom poukázal na § 291 odst. 1 celního zákona s tím, že přeplatek byl vrácen včas, neboť žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku bylo vyhověno rozhodnutím, které nabylo právní moci dne 13. 1. 2004 a celní úřad rozhodnutí realizoval dne 21. 1. 2004, tedy

ve stanovené lhůtě 1 měsíce. Proti rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 10. 2005, č. j. 11019/05-21 zamítl. Žalobou ze dne 18. 11. 2005 podanou u městského soudu pak žalobkyně napadla rozhodnutí o zamítnutí odvolání. Městský soud přezkoumal podle 75 s. ř. s. napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných žalobních bodů a žalobu shledal důvodnou.

V odůvodnění rozsudku konstatoval, že celní úřad žalobkyni vrátil clo a DPH v celkové výši 1 475 123 Kč, a to rozhodnutími ze dne 18. 12. 2003, která nabyla právní moci 13. 1. 2004 a tento přeplatek odepsal ze svého účtu dne 21. 1. 2004. K vrácení částek došlo podle § 286 celního zákona a § 43 odst. 10 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku dále uvedl: „Rozhodujícím pro posouzení věci (otázka vzniku povinnosti celního úřadu zaplatit žalobkyni požadované úroky) je skutečnost, zda-li bylo clo vráceno v době předpokládané ustanovením § 291 odst. 1 celního zákona, v době jeho splatnosti. Pouze v tomto případě totiž povinnost platit úroky celnímu úřadu nevznikne. Zásadní je v tomto ohledu splatnost cla. Ta je definována ve výše citovaném ust. § 269 celního zákona. Clo je splatné ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí či sdělení o jeho vyměření. V případě žalobkyně bylo clo vyměřeno dne 30. 11. 1999 (JCD ev. č. 11771039-03828-0), dne 30. 12. 1999 (JCD ev. č. 11777059-04156-9) dne 29. 12. 1999 (JCD ev. č. 11777079-02582-9) a dne 30. 12. 1999 (JCD ev. č. 11771079-02585-5). Doručením těchto rozhodnutí žalobkyni (dlužníkovi) počala běžet desetidenní lhůta splatnosti k jeho zaplacení, jejím uplynutím bylo clo splatné. Pokud dlužník v uvedené lhůtě splatnosti clo nezplatí, celní úřad mu předepíše úroky z prodlení (viz ust. § 276 odst. 2 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004). Pokud však dlužník clo ve lhůtě splatnosti zaplatil, přitom posléze nastala situace předpokládaná v ust. § 286 odst. 1 celního zákona odůvodňující vrácení cla, vznikla celnímu úřadu povinnost platit ze zaplacené částky cla (kterou celní úřad disponoval bez právního důvodu, resp. z důvodu, který později odpadl) úroky. Úroky jsou v tomto případě úplatou za užívání zaplaceného cla, vůči celnímu dlužníkovi úroky plní funkci odškodnění za to, že se zaplacenou částkou nemohl disponovat a logicky jsou vázány na splatnost cla, tedy na okamžik, kdy je celní dlužník povinen clo zaplatit. Povinnost platit úroky nevznikne v případě, kdy je clo vráceno v době jeho splatnosti, tedy v době, kdy částka cla ještě může být v dispozici dlužníka. Splatnost cla tak nelze zaměňovat s tříletou lhůtou pro zápis částky cla do evidence, tedy pro úkon, který vyměření cla předchází. Splatnost cla přitom nastává až po doručení rozhodnutí o vyměření, až poté tedy může počít běžet desetidenní lhůta splatnosti cla. Z uvedeného je zřejmé, že lhůta pro zápis částky cla do evidence je určena celnímu úřadu, nikoliv celnímu dlužníkovi, ani v nejmenším pak tato lhůta nevymezuje časové období, ve kterém musí být clo celním dlužníkem zaplacen. Výklad termínu splatnost cla provedený žalovaným oporu v zákoně nemá. Splatnost cla je výslovně upravena v ust. § 269 celního zákona. Žalovaný ji podle tohoto ustanovení neposuzoval, jeho rozhodnutí je proto nezákonné.“

Důvodnost kasační stížnosti podané stěžovatelem proti rozsudku městského soudu posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném výkladu § 291 odst. 1 celního zákona, upravujícím podmínky, za nichž je celní úřad povinen zaplatit úroky z vráceného dovozního nebo vývozního cla.

Námítku nesprávného výkladu § 291 odst. 1 celního zákona shledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Při jejím posouzení vycházel z níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle § 291 odst. 1) celního zákona, 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 1 měsíce od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,

b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, s výjimkou rozhodnutí vydaných podle § 289, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno.

Podle § 286 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004 celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celnímu předpisy.

Podle § 269 odst. 1 cit. zákona nepovolil-li celní úřad dlužníkovi odklad platby, posečkání či zaplacení cla ve splátkách podle § 271 a § 275, je vyměřená částka cla splatná ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy celní úřad doručil dlužníkovi písemné sdělení či rozhodnutí o jejím vyměření nebo mu její výši sdělil ústně či sdělení odeslal elektronicky, není-li podle § 104 odst. 9 písm. b) požadováno vydání písemného rozhodnutí, počíná lhůta splatnosti běžet ode dne doručení písemného oznámení o propuštění zboží nebo ode dne přijetí elektronického oznámení o propuštění, bylo-li propuštění zboží oznámeno pouze elektronicky.

Městský soud v napadeném rozsudku na základě svého výkladu § 291 odst. 1 celního zákona dospěl k závěru, že povinnost celního úřadu platit úroky z vráceného cla nevznikne pouze v případě, když je clo vráceno v době jeho splatnosti, tedy v době, kdy částka cla ještě může být v dispozici dlužníka. Dále konstatoval, že zásadní je v tomto ohledu splatnost cla, která je definována v § 269 celního zákona. Clo je splatné ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí či sdělení o jeho vyměření.

S výkladem § 291 odst. 1 celního zákona učiněným městským soudem Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

Pro realizaci práva má značný význam výklad (interpretace) práva, jímž se objasňuje smysl a obsah právních norem za účelem jejich pochopení a používání. Metodou výkladu právní normy je způsob postupu, kterým se ten, kdo výklad provádí snaží dojít k pravdivým poznatkům o smyslu textu zákona. Ty metody, které nejužší souvisí s interpretací právní normy, se v právní vědě obvykle nazývají metodami interpretace práva. Rozlišují se zpravidla metody jazykového, logického, systematického, teleologického výkladu, případně historického výkladu. Metodou jazykového výkladu lze dospět jednak ke zjištění smyslu jednotlivých slov, jednak k objasnění smyslu slov a vět podle gramatických i jiných pravidel.

Ustanovení § 291 odst. 1 věty první celního zákona, podle něhož „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky“ vyložil Nejvyšší správní soud tak, že se týká tří předmětů úpravy a to 1) dovozního (cla), 2) vývozního cla a 3) úroku z prodlení, který předepsal celní úřad v době splatnosti cla (dovozního i vývozního). Tyto předměty úpravy jsou spojeny spojkou „nebo“, která má v citovaném souvětí význam prostě slučovací, o čemž svědčí i to, že před slučovací spojkou není čárka. Čárka je uvedena až za textem „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“. Z hlediska struktury normy práva představuje text „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“ hypotézu normy, tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v daném případě představuje text „není povinen platit úroky“. Je v ní stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li skutečnosti, uvedené v hypotéze. Názoru Nejvyššího správního soudu svědčí i výkladové pravidlo „reddendo singula singulis“ („každému co jeho jest“), které v daném případě lze vyložit tak, že modifikující část právní normy na konci výčtu se vztahuje pouze k poslední položce ve výčtu. Městský soud nesprávně přiřadil modifikující výraz „v době splatnosti cla“, jež z hlediska gramatického výkladu (přívlastek neshodný) rozvíjí a specifikuje pouze „úroky z prodlení“, k začátku hypotézy předmětné právní normy, tedy k vrácení cla. Gramatickým výkladem nelze dospět k jinému závěru, než že text „úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“ tvoří jeden celek. Nejvyšší správní soud z citovaného ustanovení § 291 odst. 1 věty první dovozuje, že pokud celní úřad dovozní clo nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení předepsaný v době splatnosti cla vrátí, pak úroky z vráceného cla neplatí. Výjimky z této zásady jsou stanoveny ve větě druhé citovaného ustanovení.

Městský soud dospěl k závěru odlišnému, a to, že výraz „v době splatnosti cla“ se vztahuje nikoli k úrokům z prodlení, nýbrž představuje lhůtu stanovenou celnímu úřadu k vrácení dovozního nebo vývozního cla nebo úroku z prodlení a dále dovedl, že pouze v případě vrácení cla v této lhůtě zbavuje celní úřad povinnosti hradit úroky z vráceného cla.

Městský soud pochybil, pokud izolovaně vyložil pouze větu první citovaného ustanovení, zatímco větu druhou, která na text věty první navazuje a která specifikuje případy, za kterých povinnost celního úřadu hradit úroky z vráceného cla vzniká, zcela ponechal stranou svého posouzení. Větu druhou citovaného ustanovení uvozuje text „celní úřad však úrok zaplatí“, jestliže a) rozhodnutí o vrácení cla nerealizoval do 1 měsíce od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, s výjimkou rozhodnutí vydaných podle § 289, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno. Z formulace věty druhé (zejména z užití výrazu „s však“) je nepochybné, že tato představuje výjimky, za kterých je celní úřad povinen, a to i přes zásadu zakotvenou ve větě první, úrok z vráceného cla zaplatit.

Z ustanovení § 291 odst. 1 věty druhé celního zákona je třeba dovodit závěr, že celní úřad je povinen úrok z vráceného cla zaplatit až tehdy, nerealizoval-li rozhodnutí o vrácení cla do jednoho měsíce od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí nebo tehdy, když rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, s výjimkou rozhodnutí podle § 289 celního zákona, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Ustanovení § 291 odst. 1 písm. b) celního zákona navíc přímo pro situaci tam uvedenou stanovuje počátek lhůty, od kdy se úrok bude platit, resp. počátek období, za které se úrok bude počítat (ode dne, kdy bylo odvolání proti rozhodnutí o nevrácení cla podáno), přičemž z logiky věci je zřejmé, že tento okamžik nastane vždy po lhůtě splatnosti cla.

Povinnost uhradit úrok z vráceného cla je ve smyslu ustanovení § 291 odst. 1 celního zákona třeba chápat jako určitou sankci, která postihuje nesprávný postup celních orgánů při rozhodování o vrácení cla (buď nečinnost spočívající v nerealizaci rozhodnutí o vrácení cla nebo vydání vadného rozhodnutí o vrácení cla).

Stěžovateli lze přisvědčit, pokud argumentuje srovnáním s odpovídajícími ustanoveními celního kodexu. Srovnání úpravy institutu vrácení cla zakotveném v celním zákoně lze s úpravou celního kodexu provést, a to i za situace, kdy v rozhodné době nebyl celní kodex účinný.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 92/2005 - 45 ze dne 29. 9. 2005, „i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Odchýlit se od takového výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané kupříkladu tím, že v ustanovení českého právního předpisu byla úmyslně zvolena odlišná textace nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou od vůle projevené v normě práva Evropských společenství.“

Institut vrácení cla je v celním kodexu (nařízení Rady ES č. 2913/92) v čl. 241 upraven takto:

Pokud celní orgány vrátí dovozní nebo vývozní clo nebo úvěrový úrok či úrok z prodlení vybraný při zaplacení cla, nejsou povinny platit úroky. Úrok však musí být zaplacen, jestliže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí, - také stanoví vnitrostátní předpisy. Výše úroku se vypočte tak, aby se rovnala výši, která by byla za tímto účelem požadována na národním peněžním nebo finančním trhu.

Z citovaného znění vyplývá, že obecným pravidlem je, že celní orgány úroky z vybraného cla nebo úroků nemusí platit. Výjimkou jsou dva případy, tj. (1) když rozhodnutí o vyhovění žádosti vrátit clo nebylo vykonáno do 3 měsíců od přijetí tohoto rozhodnutí; (2) když vnitrostátní předpisy stanoví, že úrok má být placen.

Jak již bylo výše uvedeno, ustanovení § 291 odst. 1 celního zákona stanoví povinnost celního úřadu úrok z vráceného cla zaplatit pouze v případech uvedených ve větě druhé. O takový případ se však v projednávané věci nejedná. Přeplatek v celkové výši 1 475 132 Kč byl žalobkyni vrácen rozhodnutími ze dne 18. 12. 2003, která nabyla právní moci dne 13. 1. 2004, a odepsán z účtu celního úřadu byl dne 21. 1. 2004, tedy ve stanovené lhůtě 1 měsíce. Žalobkyni tak nárok na zaplacení úroků z vráceného cla nevznikl.

S ohledem na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud nesprávně právně posoudil otázku vzniku nároku na úhradu úroků z vráceného cla a proto napadený rozsudek ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. června 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu