

U S N E S E N Í

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, zastoupen JUDr. Janem Vydrrou, 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 Af21/2010 - 74,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní řízení před správním orgánem a Krajským soudem v Českých Budějovicích

Žalobce (dále jen „účastník řízení“) podáním doručeným Celnímu úřadu České Budějovice (dále jen „celní úřad“) dne 6. 2. 2009 požádal o vrácení částky 1 771 832 Kč zaplacené na základě vystaveného exekučního příkazu. Celní úřad vydal „rozhodnutí o přeplatku“ ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1414/2009-036100-21, kterým přeplatek v požadované výši vrátil. Rozhodnutí celního úřadu bylo opřeno především o § 64 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a otázka úroku v něm nebyla žádným způsobem řešena.

Proti tomuto rozhodnutí podal účastník řízení odvolání, v němž namítal, že jím mělo být zároveň rozhodnuto o tom, že mu přísluší úrok z prodlení ve výši 19 % za dobu od 26. 4. 2001 do vrácení částky 1 771 832 Kč. Celní ředitelství k odvolání změnilo dne 7. 5. 2009 napadené „rozhodnutí o přeplatku“ tak, že jeho výrok 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 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.“ Dále celní ředitelství změnilo název napadeného rozhodnutí na „rozhodnutí o vrácení“. Celní ředitelství se tedy přiklonilo k názoru, že účastníkovi řízení z částky 1 771 832 Kč nepřisluží úrok podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, neboť případné důsledky spojené s pozdním vrácením cla, včetně 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 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 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. 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 vyšlých skutkových okolností, nezávislých na činnosti celních orgánů, ukázalo, že dlužné není. V jeho případě, jak následně shledaly soudy, bylo od počátku clo a daně vyměřeny nezákonně.

Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu rozsudkem ze dne 26. 8. 2009 zamítl. Následně byl tento rozsudek 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 v dalším řízení posoudit, zda celní orgány postupovaly správně v případě, že dospěly k závěru, že účastníkovi řízení nepříslušel žádný úrok.

Poté krajský soud rozhodl napadeným rozsudkem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 10 Af 21/2010 – 74, kterým zrušil rozhodnutí celního ředitelství ze dne 7. 5. 2009, č. j. 1891/2009-030100-21. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že podle ust. § 4 písm. i) celního zákona účinného v rozhodné době se celním dluhem rozuměla povinnost osoby platit dovozní nebo vývozní clo. Žalobci však žádná povinnost platit státu clo nevznikla, protože clo i daň byla nepravomocně vyměřena a následně bylo rozhodnutí o vyměření cla a daně zrušeno. Žalobci tedy nevznikla žádná povinnost platit clo a daně, a to ani podle jiného ustanovení celního zákona. Celní dluh tedy nevznikl. Z toho plyne závěr, že není možné postupovat podle celních předpisů účinných v době, o níž celní ředitelství 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 případy, kdy částka cla nebyla v době zaplacení dlužná ze zákona. Krajský soud proto uzavřel, že na danou záležitost celní předpisy aplikovat nelze. V zákoně o dani z přidané hodnoty, 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 celního zákona mají celní orgány, nestanoví-li celní zákon nebo jiný přímo použitelný předpis evropských společenství jinak, postupovat mimo jiné podle písm. c) podle obecných předpisů o správě daní a poplatků. V daném případě se jedná o vratitelný přeplatek, jehož vznik byl zaviněn celními orgány. Žalobce má proto 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 (§ 320 odst. 1 písm. c) celního zákona). V tomto ustanovení je upravena situace, kdy vznik daňového přeplatku zavinil správce daně. V dané záležitosti 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. Po jeho zrušení má žalobce proto nárok na úrok z přeplatku podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, přičemž bylo povinností celního ředitelství přiznat žalobci tento úrok a stanovit jeho výši i bez jeho žádosti. Nesprávné rozhodnutí nemůže jít k tíži žalobce. Ukládat daně a poplatky lze jen na základě zákona. Jestliže byly v rozporu se zákonem žalobci dočasně odňaty finanční prostředky, je nutno toto kompenzovat formou úroku podle citovaného ustanovení. Krajský soud proto dospěl k závěru, že byl nesprávně aplikován celní zákon místo ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

II. Stížní námitky k rozhodné právní otázce

Proti tomuto rozsudku podalo celní ředitelství (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, že se v daném případě 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 opět 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, a to vzhledem k předmětu úpravy celního zákona, vyjádřenému v jeho úvodních ustanoveních, a důvodu, pro který byl celní zákon přijat. 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 právního 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 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 vyměřovaných při dovozu, je 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 ustanovením § 320 celního zákona. Ani pozdější právní úprava provedená zákonem č. 1/2002, s účinností od 1. 7. 2002, nemůže zvrátit neaplikovatelnost ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků coby hmotněprávního ustanovení.

Krajský soud své rozhodnutí 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 celní ředitelství za nelogický, 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 ve svém rozhodnutí 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.

K tomu stěžovatel dodal, že 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. Problematickým stěžovatel také 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 skutečnost, že o nároku na přiznání úroku podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků 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 rozsudek krajského soudu za nezákonný pro nesprávné posouzení institutu vrácení cla a souvisejícího nároku na úrok a nesprávnou aplikaci právních předpisů. Zároveň je rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů a také pro vadu řízení před soudem, která vedla k nezákonnému rozsudku krajského soudu pro pomnutí 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 navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření účastníka řízení ke stížným námitkám k rozhodné právní otázce

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podání, které bylo dne 10. 6. 2010 doručeno není řádným procesním úkonem, neboť toto podání, označené jako doplnění kasační stížnosti, učinila za stěžovatele ředitelka jakéhosi odboru 02 a vedoucí jakéhosi odd. 21 Mgr. Naděžda Černá. Úkon, který učinila tato funkcionářka, může být považován za úkon útvaru, jehož je tato funkcionářka vedoucí, nikoli za úkon stěžovatele.

Krajský soud v napadeném rozsudku 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 předpisy 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, obsaženým v napadeném rozsudku, míjejí.

Stěžovatel odůvodňuje kasační stížnost v základu tím, že pokud byly clo a daně vyměřeny podle celních předpisů a bylo s nimi podle celních předpisů zacházeno, jednalo se o vznik celního dluhu, jehož vrácení se musí řídit celními předpisy a nikoli obecnými předpisy. Pomíjí však,

že krajský soud napadený rozsudek naopak postavil na právním závěru, že clo a daně platebním výměrem vyměřeny nebyly, neboť platební výměr nenabyl právní moc a byl v odvolacím řízení zrušen. S tímto fundamentální závěrem stěžovatel nepolemizuje. Proto podle přesvědčení účastníka řízení nemůže Nejvyšší správní soud podrobit přezkumu uvedený právní názor, na němž je napadený rozsudek postaven. Nejvyšší správní soud 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 celní předpisy 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 v daném případě byly clo a daně vyměřeny podle celních a daňových předpisů. Skutečným titulem k placení zde 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 platební výměr byl zrušen, vznikla státu přirozená povinnost peněžní prostředky, které podle ust. § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků držel, vydat, neboť odpadl důvod, pro který peněžní prostředky přijal. Tuto situaci však neupravují celní předpisy, upravující vrácení cla. Ve smyslu ust. § 320 odst. 1 celního zákona se musí postupovat podle obecných předpisů upravujících správu daní a poplatků. Nejde tedy o žádnou kolizi s celními předpisy, jak k této části odůvodnění napadeného rozsudku uvádí stěžovatel. Použití ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků se omezuje pouze na tento a obdobné případy a nijak to nevede, jak tvrdí stěžovatel, 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 vrácení cla je svébytným institutem celního práva, když ani krajský soud v napadeném rozsudku nic takového netvrdí.

Celní kodex je předpisem podle jeho čl. 253 závazným a přímo použitelným ve všech státech Společenství. Nařízením EP a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008 byl stanoven celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), který postupně nabývá účinnosti. 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, které se podává buď písemně nebo na nosiči dat (nepodává-li se v jednoduchých případech ústně). Celní prohlášení činí deklarant a musí mít všechny náležitosti (resp. podklady) potřebné pro uplatnění příslušného celního režimu a pro vyměření cla. Celní orgány mohou celní prohlášení ověřovat. Nedochozí-li k ověřování, celní předpisy, a tedy i nároky státu na clo jsou uplatňovány podle celního prohlášení. Celní orgány jsou oprávněny provádět následnou kontrolu. 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 deklarant vypočetl clo sám. To koresponduje s dlouholetou praxí, kdy zejména velcí dovozci sami clo účtují a platí, a to za pomoci elektronické komunikace s celními orgány. Za situace, kdy na celní území Společenství masově a permanentně proudí obrovské množství zboží, není ani jiná praxe možná. Částky zaúčtovaného cla musí být předepsaným způsobem sděleny dlužníkovi. Je však současně stanoveno, že částka cla, která je napsána v celním prohlášení, nemusí být sdělována, což odpovídá masové a permanentně probíhající praxi. Nelze vyloučit případy, kdy dojde k vyměření cla na základě podkladů, které se ukáží 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 vlastního podnětu celních orgánů, vrátit. Vrácení cla se vyslovuje rozhodnutím. Celní kodexy Společenství 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 majících dříve za cíl přiblížení českého práva právu evropskému, nelze odhlédnout i od jejich čl. 243 až 246, resp. čl. 23 a 24. Tyto články 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 korespondují čl. 241, resp. 79 odst. 4, obou kodexů, které 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 tohoto rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto 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 náhrady 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 zákona č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a úrok podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků jsou instituty, které se navzájem ani nevylučují, 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.

IV. Replika stěžovatele k vyjádření účastníka řízení

Stěžovatel v replice k vyjádření účastníka řízení uvedl, že věcné doplnění kasační stížnosti provedla Mgr. Naděžda Černá, která je na základě svého služebního zařazení a popisu funkce pověřena zastupováním v soudních řízeních, je-li celní ředitelství účastníkem řízení.

Stěžovatel dále vyslovil nesouhlas s účastníkem řízení a s názorem krajského soudu, že clo a daně nebyly vyměřeny, neboť platební výměr, kterým se tak stalo, nabyt 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 nemějí 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 dočasně odnětí majetku. V daném případě tuto kompenzaci zajišťuje právě citovaný zákon, a tudíž výklad zastávaný stěžovatelem je ústavně souladný.

V. Sporná právní otázka a prejudikatura k ní

Jednou z rozhodných právních otázek v projednávané věci je, zda byly celní orgány povinny platit úrok z přeplatku ve smyslu ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tedy zda se v daném případě jednalo o vznik přeplatku podle 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 Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 6. 2008, č. j. 5 Afs 72/2007 - 97. Tehdy zaujal následující právní názor:

„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, ke 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 projevované 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,*
- tak 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.“*

V uvedeném případě bylo předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí, kterým Celní úřad Příbram zamítl podle ust. § 291 odst. 1

celního zákona žádost o zaplacení úroků podanou s odkazem na ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Stejně jako v dané věci se jednalo o situaci, kdy žádost o vrácení přeplatku a úroků z přeplatku byla podána poté, co soud rozhodující ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí, kterým bylo nezákonně vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty. Z citované části odůvodnění rozsudku vyplývá, že pátý senát na tyto skutkové okolnosti aplikoval ust. § 286 a násl. celního zákona upravující institut vrácení cla.

Podle ust. § 286 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002 celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy.

Podle ust. § 291 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 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. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno.

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu má za to, že postup, kdy celní úřad podle ust. § 286 celního zákona vrátil nejen clo, ale i daň z přidané hodnoty a spotřební daň, a to bez nároku na úroky (podle § 291 odst. 1 celního zákona) i u těchto daní, je v rozporu s kautelami plynoucími z principu akcesorické rovnosti. V případě daně z přidané hodnoty a spotřební daně totiž nepřiznání úroku, tedy vlastně ekonomické náhrady za nemožnost disponovat finančními prostředky, diskriminuje adresáty normy při výkonu jejich vlastnického práva, neboť je nepřiznáním úroku zatížen pouze jeden z případů, kdy daňový subjekt nemohl v rozporu se zákonem disponovat svými finančními prostředky. Důvod, proč by mělo být stanoveno, že pokud bude správcem daně celní orgán, nebude daňovému subjektu přiznán úrok z přeplatku, sedmý senát Nejvyššího správního soudu zcela postrádá. Podle názoru sedmého senátu nelze shledat podstatné rozdíly v těchto nastíněných situacích, neboť se jedná o stejné daně, které plní stejný účel, pouze jejich správu vykonává jiný správní orgán. Lze proto konstatovat, že rozlišování, které implicitně vyplývá z rozhodnutí pátého senátu, nevychází z podstatných rozdílů, a proto se tento odlišný režim přiči principu neakcesorické rovnosti, neboť nepřiměřeně odnímá dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému, když, jak shora uvedeno, se oba tyto subjekty nacházejí ve srovnatelné situaci.

Důvody teleologické a ústavněprávní, pro které má sedmý senát výklad zaujatý pátým senátem za nesprávný, jsou navíc silně podepřeny i argumenty opírajícími se o prosto díkci celního zákona v jeho rozhodném znění.

V citované věci sp. zn. 5 Afs 72/2007, kdy se, stejně, jako v dané věci, jednalo o vrácení nejen cla, ale i daně z přidané hodnoty dospěl pátý senát k závěru, že žalobkyni nárok na zaplacení úroků z vráceného cla nevznikl, avšak nezabýval se již tím, že spolu se clem byla vrácena i daň z přidané hodnoty podle ust. § 286 celního zákona.

Ze znění ust. § 286 celního zákona přitom podle sedmého senátu vyplývá, že institut vrácení cla lze použít pouze na vrácení cla, a nikoliv již na vrácení daní. Pokud by zákonodárce chtěl aplikovat ust. § 286 celního zákona i na spotřební daň a daň z přidané hodnoty, jistě by mohl daně do ust. § 286 celního zahrnout (srov. § 289 celního zákona, které se výslovně použije nejen pro clo, ale i pro clo, daně a poplatky vybírané při dovozu). Podle ust. § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002, se zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (§ 254 až 282) rozumí také zajištění daňové a poplatkové povinnosti

při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Citované ustanovení nemá na výklad ust. § 286 celního zákona žádný vliv, neboť se vztahuje jen a pouze na zajištění celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek cla (tedy na §§ 254 až 282), nikoli na další otázky daňové či poplatkové, které souvisí s celním režimem zboží a povinností platit clo.

Sedmý senát proto dospěl k závěru, že z výše citovaných ustanovení vyplývá, že není možné použít na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a na spotřební dani postup upravený v ust. § 286 celního zákona, neboť ten se týká výlučně cla. Tento závěr je však v rozporu s názorem pátého senátu, neboť v jeho rozsudku byla aplikace ust. § 286 celního zákona na clo a daň z přidané hodnoty posouzena jako správná. Pátý senát přitom vůbec neuvažoval o tom, že režim cla a režim daní by mohl být oddělený.

Sedmý senát si je přitom vědom toho, že ust. § 323 odst. 1 celního zákona se s účinností od 1. 7. 2002 změnilo a do 30. 4. 2004 stanovilo, že pokud se v tomto zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Toto znění celního zákona však není možné aplikovat na daný případ, ani na případ rozhodovaný pátým senátem, protože v obou případech údajný celní dluh měl vzniknout před 30. 6. 2002, a jedná se o ustanovení hmotněprávní, tudíž je nutno aplikovat na clo a daně (včetně jejich příslušenství, není-li zákonem, zpravidla pozdějším, stanoveno jinak) zásadně právní předpisy platné a účinné ke dni, kdy měl vzniknout celní dluh. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, www.nssoud.cz, uvedl, že „(o)hledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že na stěžovatelovu situaci je nutno, co se týče prekluze práva clo vyměřit, aplikovat celní zákon v podobě platné a účinné v prosinci 1997 a lednu 1998. (...) Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (k tomu srov. obdobně rozsudek ESD ze dne 23. 2. 2006, Molenbergnatie NV, C-201/04, Sb. rozh. s. I-2049, body 39 až 41, k hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit daň srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu.“ K uvedenému závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 121, www.nssoud.cz.

Lze souhlasit se stěžovatelem, že v době vzniku celního dluhu byla aplikace ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků výslovně vyloučena ust. § 320 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002. Podle tohoto ustanovení totiž 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 vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplateků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé. Podle názoru sedmého senátu se však tato vyluka vztahuje pouze na rozsah působnosti celního zákona, tj. na ty, v daném případě hmotněprávní, právní vztahy, na něž se celní zákon vztahuje. A na daně „doprovázející“ clo se celní zákon v rozhodném znění, jak výše vyloženo, nevztahoval, takže se na ně nemůže vztahovat ani ustanovení celního zákona vylučující aplikovatelnost určitého ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Na doplnění sedmý senát dodává, že v tuto chvíli nepochybně obecný závěr pátého senátu, že ust. § 286 celního zákona má být na clo zaplacené celním dlužníkem za situace, kdy k tomu celní dlužník od počátku vůbec nebyl povinen, aplikován. Sedmý senát dodává,

že zřejmě bylo v diskreci zákonodárce rozlišit pro účely náhrady škody za nezákonné rozhodnutí státu režim celní (v němž úpravou v § 286 celního zákona nezavedl paušalizovanou formou náhrady za dočasné nezákonné odnětí majetku a tuto náhradu ponechal toliko procesně méně komfortnímu režimu zákona č. 82/1998 Sb.) a režim daňový (v němž paušalizovanou formu náhrady naopak zavedl v ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní poplatků). Takto užitá diskrece zákonodárce není zjevně svévolná. Režim daňový a režim celní vykazují řadu významných rozdílů, a proto zákonodárce mohl v jednom z nich stanovit pro dotčené osoby méně výhodný režim kompenzace než v druhém. Přitom neporušuje, při akceptaci shora sedmým senátem nastíněného výkladu rozsahu působnosti ust. § 286 celního zákona, princip akcesorické rovnosti, neboť zachází shodně se subjekty majícími určité vlastnosti (jak s osobami, na něž dopadá celní povinnost, tak s osobami, na něž dopadá daňová povinnost) a rozdíly činí mezi osobami s relevantně rozdílným postavením (mezi celními dlužníky na straně jedné a daňovými subjekty na straně druhé).

VI. Právní názor sedmého senátu

Sedmý senát je přesvědčen, že v projednávané věci má účastník řízení nárok na to, aby újma, kterou v souvislosti s nezákonným doměření cla utrpěl tím, že byl nucen na základě stejného nezákonného rozhodnutí zaplatit navazující daň z přidané hodnoty a spotřební daň, mu byla kompenzována přiznáním úroku z prodlení podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, zatímco újma utrpěná protizákonně uloženým zaplacením cla mu má být kompenzována (pouze) podle zákona č. 82/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Pátý senát však dříve zaujal 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 na místě je 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.

VII. Procesní vyústění

Sedmý senát tedy, jak výše vyloženo, dospěl při předběžném projednání věci k právnímu závěru, který je opačný, než jaký zaujal pátý senát v právně obdobné kauze dříve. Proto postupuje podle ust. § 17 odst. 1 s. ř. s. věc rozšířenému senátu.

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

V Brně dne 2. prosince 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu