



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2011, č. j. 7936-2/2011-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2015, č. j. 9 Af 46/2011 – 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 3. 6. 2015, téhož dne doručenou Nejvyššímu správnímu soudu, brojí žalobkyně, jakožto stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

Rozhodnutím Celního ředitelství Hradec Králové (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1830/07-0601-23/Z, nepovolilo celní ředitelství k žádosti stěžovatelky snížení zajištění spotřební daně na jí provozovaný daňový sklad, a zároveň stanovilo celkovou výši zajištění daně pro období od 1. 4. 2007 do 31. 3. 2008 na částku 13 000 000 Kč, oproti částce zajištění daně ve výši 10 000 000 Kč, stanovené na období předcházející (tj. 1. 4. 2006 až 31. 3. 2007). Rozhodnutím ze dne 30. 7. 2007, č. j. 2007/3247/30, zamítl žalovaný odvolání stěžovatelky proti posledně označenému rozhodnutí celního ředitelství. Toto rozhodnutí žalovaného bylo následně ke stěžovatelčině žalobě zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne

6. 5. 2009, č. j. 9 Ca 322/2007 – 116, pro nepřezkoumatelnost, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 7. 8. 2009, č. j. 2007/3247/30/2, řízení zastavil, neboť odpadl důvod řízení.

Dne 23. 12. 2010 byla celnímu ředitelství doručena stěžovatelčina žádost o zaplacení zákonného úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Stěžovatelka nárokovala úrok z přeplatku na zajištění daně, který zavinilo celní ředitelství, a to za období od okamžiku odepsání částky 3 000 000 Kč z bankovního účtu stěžovatelky dne 1. 4. 2007 do dne vrácení přeplatku 30. 6. 2009, v celkové výši 1 147 243,10 Kč.

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2011, č. j. 632/2011-060100-23 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), celní ředitelství zamítlo stěžovatelčinu žádost o zaplacení úroku z přeplatku s odůvodněním, že se nejedná o daňový přeplatek, se kterým by byl spojen nárok na zaplacení úroku. Nadto celní ředitelství konstatovalo, že v daném případě by nebyla naplněna ani podmínka zavinění vzniku přeplatku správcem daně.

K odvolání stěžovatelky změnil žalovaný prvostupňové rozhodnutí tak, že jeho výrokovou část ve znění: *„Žádost o zaplacení zákonného úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 ZSDP ze dne 22. 12. 2010, podanou DS (tj. stěžovatelem – pozn. NSS) a přijatou ČR (celním ředitelstvím) dne 23. 12. 2010 pod č. j. 16236/2010-060100-23 se zamítá jako neoprávněná.“* nahradil textem: *„Celní ředitelství Hradec králové (dále jen ČR) na základě ustanovení § 4 odst. 5 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SPD“), ve spojení s § 13 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony (dále jen „daňový řád“), jako místně a věcně příslušný správní orgán rozhoduje o žádosti obchodní společnosti CZT a. s., IČ 25272322, se sídlem Bratraců Veverkových 396, 530 02 Pardubice, zastoupené na základě plné moci JUDr. Jirým Vaničkem, advokátem, ev. č. ČAK 12152, IČ 71469753, Šaldova 34, 186 00 Praha 8 – Karlín (dále jen „daňový subjekt“) o zaplacení zákonného úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1993 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), tak, že s odvoláním na § 101 odst. 1 a § 264 odst. 1 daňového řádu a podle § 155 odst. 4 téhož právního předpisu žádosti nevyhovuje. Ztotožnil se přitom se závěry prvostupňového rozhodnutí a stěžovatelčině odvolání věcně nevyhověl.“*

Žalobou proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka namítala, že žalovaný postupoval nesprávně, pokud dospěl k názoru, že zajištění daně podle § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 4. 2011 (dále jen „zákon č. 353/2003 Sb.“), nelze podřadit pod legislativní pojem „daň“, ve smyslu § 1 odst. 1 ZSDP, případně § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále rozporovala názor žalovaného, dle něhož nebyl správcem daně (tj. celním ředitelstvím) zaviněn vznik přeplatku na dani. Konečně stěžovatelka v žalobě namítla, že byla celním ředitelstvím nesprávně poučena o možnosti podání opravného prostředku proti jeho rozhodnutí.

Městský soud v odůvodnění zamítavého rozsudku odkázal na ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu a konstatoval, že žalovaný postupoval správně, pokud žádost stěžovatelky podle § 64 odst. 6 ZSDP posuzoval podle ustanovení § 154, § 155 a § 254 odst. 1 daňového řádu. Soud dále uvedl, že daný spor lze posoudit i bez určení, zda je stěžovatelkou označený přeplatek daní, neboť i kdyby stěžovatelkou uhrazená částka byla daní, v dané věci nejsou, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, dány důvody pro závěr, se tato částka stala přeplatkem a že stěžovatelce vznikl nárok na úrok z této částky v důsledku jednání správce daně (celního ředitelství).

pokračování

Stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), za důvod pro jeho zrušení tedy považuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že ve věci jsou klíčové dvě právní otázky, a to jednak posouzení, zda lze zajištění spotřební daně dle § 21 zákona č. 353/2003 Sb. považovat za daň, jednak též posouzení povahy pochybení správce daně a žalovaného při rozhodování o žádosti stěžovatelky o snížení zajištění daně. Stěžovatelka má za to, že zajištění daně dle § 21 zákona č. 353/2003 Sb. lze kvalifikovat jako daň, na které může vzniknout přeplatek, ze kterého by pak stěžovatelce náležel úrok v případě, že by vznik takového přeplatku zavinil správce daně. Ze zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2007, č. j. 2007/3247/30, pro jeho nepřezkoumatelnost pak dovozuje zaviněné pochybení správce daně, na základě kterého jí vznikl přeplatek na zajištění daně. Městskému soudu přitom stěžovatelka vytýká, že nezodpověděl otázku, zda lze zajištění daně kvalifikovat jako daň a zda se na jeho správu vztahuje daňový řád.

Dále stěžovatelka namítá porušení čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) správními orgány i městským soudem, neboť v důsledku jejich postupu jí bylo upřeno právo na náhradu škody vzniklé v důsledku nepřezkoumatelného a tudíž i nezákonného rozhodnutí celního ředitelství o nepovolení snížení zajištění spotřební daně. Zároveň spatřuje v postupu správních orgánů i městského soudu porušení čl. 1 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“), čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Neuznáním zákonného nároku stěžovatelky pak mělo dojít k porušení čl. 4 a čl. 90 Ústavy, čl. 11 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě.

Dle stěžovatelky je třeba ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu vztáhnout rovněž na jednání správce daně, na jejichž základě je daňový subjekt povinen vyplatit nezákonně stanovenou částku na zvýšení zajištění daně.

Konečně stěžovatelka uvádí, že byt' bylo městským soudem v odlišném soudním řízení zrušeno pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2007, č. j. 2007/3247/30, a nikoliv též jemu předcházející rozhodnutí celního ředitelství ze dne 21. 3. 2007, je zřejmé, že později uvedené rozhodnutí trpí stejnými vadami jako rozhodnutí odvolacího orgánu. To, že později došlo k zastavení odvolacího řízení z důvodu nové žádosti stěžovatelky o snížení zajištění daně, nemůže mít vliv na pochybení celního ředitelství a žalovaného, v jehož důsledku stěžovatelka snížila část svého majetku převodem částky 3 000 000 Kč na účet celního úřadu.

Žalovaný se v rámci vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se způsobem, jakým věc posoudil městský soud. Poukázal zejména na skutečnost, že ačkoli jeho rozhodnutí ze dne 30. 7. 2007, č. j. 2007/3247/30, bylo městským soudem v odlišném soudním řízení zrušeno, nedošlo v dalším řízení ke zrušení jemu přecházejícího rozhodnutí celního ředitelství ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1830/07-0601-23/Z, pročež je třeba i nadále presumovat jeho správnost. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejdříve zkoumal přípustnost kasační stížnosti a zjistil, že je podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví a opírá se o některý z důvodů vyjmenovaných § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je proto přípustná.

Kasační stížnost není důvodná.

Dle ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném ke dni 18. 1. 2011, platilo, že „[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“ Tímto ustanovením je v případě žádosti o zaplacení zákonného úroku z přeplatku (§ 64 odst. 6 ZSDP) zřejmě § 254 odst. 1 daňového řádu, dle něhož „[d]ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“

Z citovaného ustanovení vyplývá, že žadatel musí svůj nárok zakládat na zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti toliko takového rozhodnutí, kterým mu byla správcem daně stanovena daň. Příčina změny, zrušení či prohlášení nicotnosti takového rozhodnutí přitom musí spočívat v jeho nezákonnosti nebo v nesprávném postupu správce daně. Dále z citovaného ustanovení vyplývá, že aby žadateli (daňovému subjektu) náležel úrok z částky, která jím byla uhrazena, musí být uvedené podmínky splněny současně. Pokud tedy městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že jedna z podmínek nároku na úrok nebyla v případě stěžovatelky splněna, nemůže nevyhodnocení naplnění jiných podmínek představovat vadu jeho rozsudku.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku mj. uvedl, že spor mezi účastníky lze posuzovat, aniž by bylo nutné určit, zda lze stěžovatelkou označený přeplatek kvalifikovat jako daň. V dané věci totiž dle městského soudu nejsou dány důvody pro závěr, že se předmětná částka stala přeplatkem a že žalobkyně má nárok na úrok z této částky v důsledku jednání celního ředitelství. V rozsudku městského soudu ze dne 6. 5. 2009, č. j. 9 Ca 322/2007 – 116, totiž nebyla hodnocena správnost výše zajištění daně, rozhodnutí celního ředitelství nebylo zrušeno, a nelze tak dovozovat, že by stěžovatelkou určená částka mohla být přeplatkem na dani ani v případě, kdy by bylo lze zajištění daně kvalifikovat jako daň.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 – 128, uvedl, že „[p]rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej.“ Z tohoto postulátu je zřejmé, že pokud ke zrušení rozhodnutí celního ředitelství ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1830/07-0601-23/Z, nedošlo ani ze strany městského soudu, ani ze strany žalovaného, je třeba toto rozhodnutí považovat za správné a zákonné. Jako takové pak zjevně nemůže zakládat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Městský soud proto nikterak nepochybil, založil-li na obdobné úvaze svůj zamítavý rozsudek.

Pokud jde o argumentaci stěžovatelky výše zmíněnými ustanoveními Ústavy, Listiny či Úmluvy, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že výše uvedený právní názor s těmito není v rozporu. Nejvyšší správní soud od žalovaného vyžádal doplnění spisu o kopii jeho rozhodnutí ze dne 7. 8. 2009, č. j. 2007/3247/30/2, a současně informaci, zda bylo toto rozhodnutí napadeno správní žalobou. Žalovaný pak přípisem ze dne 18. 9. 2015 zdejšímu soudu sdělil, že dané rozhodnutí nebylo správní žalobou napadeno. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že se sama stěžovatelka připravila o možnost posouzení nároku na náhradu škody tím, že nevyužila svého práva učinit rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení předmětem

pokračování

přezkumu ve správním soudnictví. Efektivně tak totiž rezignovala na snahu o zrušení rozhodnutí celního ředitelství ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1830/07-0601-23/Z, čímž *de facto* souhlasila se zastavením odvolacího řízení z důvodu odpadnutí důvodu řízení. Rozhodnutí o zastavení řízení přitom *apriori* není vyloučeno ze soudního přezkumu.

K rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2009, č. j. 2007/3247/30/2, kterým bylo zastaveno řízení o odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí celního ředitelství o snížení zajištění daně, Nejvyšší správní soud toliko na okraj poznamenává, že ačkoli hlavním důvodem (a zároveň důvodem odpadnuvším) odvolacího řízení bylo zjevně dosažení vydání příznivějšího rozhodnutí o zajištění daně, nelze odhlédnout i od dalšího důvodu, kterým byl v tomto případě oprávněný zájem stěžovatelky na zrušení nebo změnu tehdy napadeného rozhodnutí celního ředitelství pro potřeby následného nároku na zaplacení zákonného úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 ZSDP. Jelikož však stěžovatelka neučinila rozhodnutí o zastavení řízení předmětem soudního přezkumu, nemohl městský soud zmíněný nedostatek usnesení žalovaného o zastavení řízení nikterak zohlednit.

Ve světle výše uvedeného je zřejmé, že kasační námitky stěžovatelky nemohou být důvodné. Jelikož zdejší soud zároveň nemá za to, že by napadený rozsudek městského soudu trpěl některou z vad, ke kterým je třeba přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo než kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, pročež mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 21. října 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu