



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D. a Mgr. Jitky Zavřelové, v právní věci žalobkyně: **PEGATRON Czech s. r. o.**, se sídlem Na Rovince 862, Ostrava, zastoupené JUDr. Richardem Mencnerem, advokátem se sídlem Milíčova 1670/12, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2017, čj. 15722/2017/900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, čj. 22 Af 46/2017-65,

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 n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „celní úřad“) vydal rozhodnutím z 21. 7. 2016 platební výměr na úrok z prodlení s úhradou doměřeného dovozního cla ve výši 112 176 471 Kč. Žalovaný následně k odvolání žalobce v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil dobu prodlení a s tím spojenou výši úroku z prodlení.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji shledal důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Toto rozhodnutí následně ke kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem čj. 8 Afs 4/2018-37 a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil roli odkladného účinku přiznaného žalobě v řízení o doměření cla ve vztahu k výpočtu úroku z prodlení s placením doměřeného cla a uložil

mu v dalším řízení zohlednit dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek čj. 5 Afs 29/2015-68).

II.

[3] Krajský soud v Ostravě o žalobě rozhodl znovu v záhlaví specifikovaným rozhodnutím tak, že žalobu zamítl. Námitku, že podkladové rozhodnutí o doměření cla bylo fakticky zrušeno, ne pouze změněno odvolacím orgánem, a námitku nepřiměřeného postupu správce daně při vyměrování úroku z prodlení shledal krajský soud nedůvodnými. K námitce nesprávného posouzení doby trvání odkladného účinku uvedl, že není rozhodné, po jakou dobu odkladný účinek trval. Přiznáním odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu o doměření cla se pozastavují jen ty účinky žalobou napadeného rozhodnutí, které v konkrétním okamžiku ještě pozastavit lze. Úrok z prodlení není přímým následkem rozhodnutí o vyměření daně, ale je přímým důsledkem prodlení s jejím placením. V době přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o doměření cla v projednávané věci již lhůta ke splacení doměřené daně marně uplynula, toto rozhodnutí tedy již nemohlo mít na lhůtu pro splacení daně, a tedy ani na výši úroku z prodlení žádný vliv. Ani tuto námitku tak neshledal důvodnou.

III.

[4] Žalobkyně („stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka předně namítla nesprávnost názoru krajského soudu, že podkladové rozhodnutí (rozhodnutí o doměření cla) odvolací orgán pouze změnil. Předmět řízení v řízení o doměření daně nebyl podle stěžovatelky zachován, v odvolacím řízení došlo k zásadním změnám okruhu skutkových okolností a rozhodnutí spočívalo na zcela novém věcném základě. Odvolací orgán dle stěžovatelky materiálně zrušil původní rozhodnutí o doměření cla a ze zcela nových důvodů vydal rozhodnutí nové. Toto rozhodnutí proto považuje za nezákonné. V důsledku toho nelze ani předepsat úrok z prodlení vyměřený za období existence zrušeného rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jelikož úrok je příslušenstvím řádně vyměřené daně. Stěžovatelka je rovněž přesvědčena, že ve vztahu k období, za které je úrok z prodlení vyměřený (rok 2007 a 2008), uplynula již lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 d. ř.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasila s krajským soudem, že přiznáním odkladného účinku žalobě se pozastavují jen ty účinky žalobou napadeného rozhodnutí, které v konkrétním okamžiku ještě pozastavit lze. Tento pohled je podle ní v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze kterého naopak vyplývá, že odkladným účinkem se odkládá vynutitelnost i veškeré účinky rozhodnutí; v právní sféře adresáta neexistují skutečnosti v rozhodnutí obsažené a nemohou tedy založit ani sekundární povinnost jako je placení úroku z prodlení. Účinky přiznání odkladného účinku pak nastávají vždy ex tunc, tedy již od okamžiku podání žaloby, které je odkladný účinek spojen. Nález se přitom dle stěžovatelky vztahuje obecně na „*správní rozhodnutí*“, proto dopadá i na nyní projednávanou věc. Soudy pak nemají prostor pro uvážení, zda účinky přiznání odkladu mají dle okolností případu nastoupit v jiný okamžik než ex tunc, takový postup by vedl k právní nejistotě účastníků.

[7] Dále stěžovatelka namítla, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 29/2015-68, ze kterého krajský soud při posouzení věci vycházel, je v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu a nelze jej proto na věc aplikovat. Ústavní soud nepřipouští, aby rozhodnutí, jehož účinky jsou odloženy, vyvolávalo ve sféře adresáta jakékoliv právní následky, odkladný účinek tak má zabránit nejen výkonu rozhodnutí, ale i jeho „jiným právním následkům“.

pokračování

Účinkem rozhodnutí o vyměření cla je rovněž vznik samotné povinnosti daňového subjektu k zaplacení cla, je tedy nerozhodné, kdy lhůta pro zaplacení cla skončila, po dobu odkladu zde povinnost zaplatit clo neexistovala, proto se nemůže na tuto dobu vztahovat ani úrok z prodlení.

[8] Na závěr se stěžovatelka vyjádřila i k otázce skončení účinků odkladu napadeného rozhodnutí. Má za to, že účinky rozhodnutí o odkladu vykonatelnosti správního rozhodnutí končí dnem vyznačení právní moci konečného rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, nikoliv okamžikem nabytí právní moci v návaznosti na ukončené řízení o kasační stížnosti proti předmětnému konečnému rozhodnutí. Jinak by došlo k zpětnému krácení účinku odkladu, což je v rozporu s jeho účelem.

[9] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v nyní projednávané věci (přezkum rozhodnutí vydaného ve fázi placení daní) nelze úspěšně napadat samotné pravomocné vyměření cla (rozhodnutí vydané v nalézacím řízení), které je podkladovým rozhodnutím pro rozhodnutí o vyměření úroku z prodlení. První námitka žalobkyně je proto nepřipadná a Nejvyšší správní soud se jí tak vůbec nemá zabývat.

[11] Dále uvedl, že rozhodnutí krajského soudu není v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu, protože ten na nyní projednávanou věc pro naprostou věcnou a právní odlišnost nedopadá. Úrok z prodlení nastupuje automaticky ze zákona, je příslušenstvím vyměřeného cla, sleduje jeho osud, neběží pouze po dobu účinnosti povoleného posečkání s úhradou (po tuto dobu se uplatňuje úrok z posečkání) a jeho existence je závislá na existenci vyměřeného cla. Úrok z prodlení náleží do fáze placení daní, není důsledkem nalézacího řízení, ale je zákonem stanoveným důsledkem platebního prodlení. Soudem přiznaný odkladný účinek žaloby proti doměření cla nemůže mít proto účinek odložení či dokonce derogace zákonného běhu tohoto prodlení. Usnesení soudu o přiznání odkladného účinku žaloby může dopadat pouze na individuální právní akt, proti němuž je žaloba směřována (v tomto případě to bylo rozhodnutí o doměření samotného cla) a může tak odkládat pouze jeho účinky, které dle povahy odložit lze, což není případ automaticky ze zákona běžícího úroku z prodlení, který byl aktivován vydáním deklaratorního rozhodnutí o úroku z prodlení až poté, co tento odkladný účinek dávno pominul. Polemika žalobkyně o počátku a konci odkladného účinku přiznaného žalobě proti doměření cla je tedy podle žalovaného pro věc nerozhodná a zbytečná.

[12] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[13] Jelikož se v dané věci jedná o opakovanou kasační stížnost, Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval její přípustností. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. totiž není přípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu po tom, co původní rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno. Účelem daného ustanovení je, aby se Nejvyšší správní soud v řízení o opakované kasační stížnosti nezabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 136/05). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že „přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil“ (usnesení čj. 9 Afs 59/2007-56).

[14] V prvně projednané kasační stížnosti sp. zn. 8 As 4/2018 Nejvyšší správní soud posuzoval, zda krajský soud správně určil okamžik, od kdy měl odkladný účinek žaloby působit. Dospěl k názoru, že závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07 týkající se přiznání odkladného účinku a nástupu jeho účinků ex tunc nejsou univerzálně platné, nelze je zevšeobecňovat a plošně aplikovat na jakoukoliv věc, která má základ ve správním řízení, jak učinil krajský soud v nyní projednávané věci. Při posuzování nástupu účinků institutu odkladného účinku je třeba zvažovat všechny aspekty dané věci a zkoumat, jaké důsledky přiznání odkladného účinku má pro jednotlivé subjekty řízení. Zavázal krajský soud, aby rovněž vzal v úvahu, do jaké míry byla pro nyní projednávanou věc ve skutečnosti klíčová otázka přiznání odkladného účinku žaloby, především s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek čj. 5 Afs 26/2015-68.

[15] V nyní projednávané kasační stížnosti stěžovatelka namítla nezákonnost podkladového rozhodnutí o doměření cla, nesprávnost závěrů krajského soudu při zohlednění výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, především neslučitelnost jejích závěrů se zmíněným nálezem Ústavního soudu. Těmito otázkami se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval, uvedené námitky jsou proto přípustné. Nicméně námitky stěžovatelky týkající se obecné platnosti předmětného nálezu Ústavního soudu a přesvědčení, že odkladný účinek je nutné přiznat vždy s účinky ex tunc bez ohledu na konkrétní aspekty dané věci, jsou nepřípustné. Nejvyšší správní soud se uvedenými body zabýval v bodech [13]-[16] rozhodnutí o předchozí kasační stížnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Přesto, že stěžovatelka v kasační stížnosti vyjmenovala jako důvody nesprávnosti rozhodnutí krajského soudu důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d), specifikovala pouze důvody ve vztahu k písm. a) a b) dotčeného ustanovení. V kasační stížnosti neuvedla, ani nijak blíže nevymezila, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud přitom není oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Z rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil, proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy a z jakých důvodů dospěl k uvedeným právním závěrům. Rozhodnutí je tedy přezkoumatelné.

[18] První námitka stěžovatelky směřuje proti rozhodnutí o doměření cla, na základě kterého celní úřad vydal rozhodnutí o doměření úroku z prodlení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem nynějšího přezkumu je rozhodnutí o doměření úroku z prodlení, tedy rozhodnutí vydané ve fázi placení daně (cla), nikoliv rozhodnutí o vyměření, resp. doměření samotného cla ve fázi nalézací. V rámci fáze placení daní již soud není oprávněn přezkoumávat správnost nalézacího řízení. Námitka stěžovatelky tak měla být a také správně byla uplatněna již v soudním přezkumu nalézacího řízení o doměření cla, ve kterém krajský soud ani Nejvyšší správní soud však neshledaly, že by odvolací správní orgán pochybil a jeho rozhodnutí potvrdily (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 5/2016-90 a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 83/2018-45). V nyní projednávané věci tak krajský soud, ani Nejvyšší správní soud nebyl oprávněn uvedené závěry přezkoumávat, námitka je tak pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí bezvýznamná a Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

[19] Dále stěžovatelka nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu týkajícím se role odkladného účinku přiznaného žalobě proti rozhodnutí o doměření cla na výpočet výše úroku z prodlení; konkrétně, že přiznání odkladného účinku nemá na úrok z prodlení a jeho výši žádný vliv. V této souvislosti namítla neslučitelnost uvedeného právního názoru a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které měl krajský soud zohlednit, s výše citovaným nálezem Ústavního soudu, ze kterého krajský soud vyšel v prvním zrušeném rozhodnutí.

pokračování

[20] K namítané neslučitelnosti uvedených soudních rozhodnutí je předně nutno uvést, že se týkají skutkově odlišných věcí. Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07 řešil otázku, zda je rozhodnutí o odkladném účinku správního rozhodnutí v oblasti správního trestání nadáno schopností působit s účinky *ex tunc* a zda k spáchání trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí postačuje porušení zákazu uděleného takto sistovaným správním rozhodnutím (tj. rozhodnutím, které je sice formálně v právní moci, ale jeho účinnost byla odložena). Dospěl k závěru, že odkladný účinek působí *ex tunc* a povinnosti uložené rozhodnutím, jehož účinnost byla odložena, včetně uloženého zákazu (povinnosti zdržet se něčeho) nelze vynucovat, k porušení tedy nemohlo dojít. Nejvyšší správní soud se pak ve svém rozsudku čj. 5 Afs 29/2015-68 zabýval účinky, které má usnesení o přiznání odkladného účinku žaloby proti rozhodnutí o stanovení platební povinnosti na povinnosti vzniklé v souvislosti s prodlením s touto platební povinností, konkrétně penále z prodlení. Uvedená rozhodnutí tedy řeší rozdílné skutkové i právní otázky v odlišných právních oblastech a jejich závěry se tak vzájemně nevylučují. Závěry Nejvyššího správního soudu v uvedené věci pak Ústavní soud neshledal protiústavními (viz usnesení sp. zn. IV. ÚS 3574/15), což potvrzuje, že nejde o závěry rozporné a neslučitelné s judikaturou Ústavního soudu. Obecnou platnost závěrů nálezu Ústavního soudu popírá i současná odborná literatura, podle které přiznání odkladného účinku nemá obecně účinky *ex tunc* (tedy zpětně již od podání žaloby/kasační stížnosti), ale pro futuro (pouze do budoucna) (srov. KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. *Soudní řád správní*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, k § 73).

[21] Spornou otázkou ve věci je především to, jaké právní účinky má přiznání odkladného účinku žalobě. Nejvyšší správní soud i Ústavní soud shodně uvádí, že pokud je žalobě přiznán odkladný účinek, nelze vynucovat žalobou napadeným aktem uložené povinnosti a odejmutá oprávnění zůstávají zachována. Jak je uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se v rozhodnutí čj. 5 Afs 26/2015-68 zabýval výši penále z prodlení s úhradou platební povinnosti. Dospěl přitom k závěru, že „...*po dobu přiznání odkladného účinku nedochází ke změně právních poměrů účastníků řízení. Přiznání odkladného účinku pozastavuje ty účinky napadeného správního rozhodnutí, které z povahy věci pozastavit lze*“. V nyní projednávané věci jde o výši úroku z prodlení. Svou povahou jde tedy o velmi blízké instituty a závěry Nejvyššího správního soudu jsou tak aplikovatelné.

[22] Pro vyměření úroku z prodlení zákon nestanoví jako podmínku pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o vyměření daně (cla), ale pouze to, že je daňový subjekt v prodlení se zaplacením splatné daně. Krajský soud správně dovodil, že úrok z prodlení není přímým následkem rozhodnutí o vyměření cla, ale přímým následkem prodlení. Lhůta pro splatnost zároveň již uběhla a přiznáním odkladného účinku tak nemohlo dojít k jejímu odsunu, pouze nebylo možné nesplacené clo, stejně jako úrok z prodlení, po dobu účinnosti odkladného účinku vymáhat. To ale nemůže nic změnit na tom, že stěžovatelka byla s úhradou v prodlení. Ze zákona tedy vznikla stěžovatelce povinnost uhradit rovněž úrok z prodlení. Správnímu orgánu přitom nenáleží možnost rozhodnout o tom, zda úrok vyměří či nikoliv. Krajský soud tedy v souladu s dřívějšími závěry Nejvyššího správního soudu správně dospěl k závěru, že přiznáním odkladného účinku žaloby se pozastavují jen ty účinky, které v konkrétním okamžiku ještě pozastavit lze. V době, kdy soud přiznal odkladný účinek žalobě proti rozhodnutí o doměření cla, však již nebylo možno přerušit či stavět běh lhůty pro jeho splatnost, která skončila již o půl roku dříve. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[23] Námitka nesprávného právního posouzení krajského soudu spočívala pouze v tvrzené neslučitelnosti jeho právních závěrů s právními závěry výše citovaného nálezu Ústavního soudu (viz bod [20]). Svůj názor stěžovatelka nepodložila jinou věcnou argumentací. Nejvyšší správní

soud však neslučitelnost uvedených rozhodnutí neshledal, tomuto argumentu proto nemohl přisvědčit. Námitka tak není důvodná a výklad provedený krajským soudem je zákonný.

[24] S ohledem na uvedené závěry není ani námitka stěžovatelky týkající se určení okamžiku skončení účinků odkladu napadeného rozhodnutí pro posuzovanou věc rozhodná, Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

VI.

[25] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelčiny námitky jsou nedůvodné a z části nepřipustné. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně 29. září 2021

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu