



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **O. M.**, zast. Mgr. Tomášem Krutákem, advokátem se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2018, č. j. 41437-4/2018-900000-314 a č. j. 41437-5/2018-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2020, č. j. 10 Af 2/2019 - 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2020, č. j. 10 Af 2/2019 - 35, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2018, č. j. 41437-4/2018-900000-314 a č. j. 41437-5/2018-900000-314, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 30 684 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Tomáše Krutáka, advokáta se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad Praha Ruzyně (dále jen „celní úřad“) provedl dne 16. 9. 2017 u žalobce po jeho příletu z Kyjeva do Prahy vnitřní kontrolu u východu letiště označeného jako „nic k proclení“. Na zboží, které u něj zajistil ve výši převyšující limit 430 euro, vyměřil clo a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) platebním výměrem ze dne 23. 5. 2018, č. j. 1225-8/2018-650000-11.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2018, č. j. 41437-4/2018-900000-314, změnil na základě odvolání rozhodnutí celního úřadu tak, že žalobci vyměřil clo ve výši 978 Kč a DPH ve výši 51 780 Kč. Důvodem byla nesprávně zjištěná celní hodnota u části zboží, u níž celní úřad nezohlednil slevy získané při jeho koupi. V ostatním ponechal rozhodnutí celního úřadu beze změny, neboť žalobcovy odvolací námítky považoval za nedůvodné.

Zboží přepravované žalobcem bylo osvobozeno od DPH a dovozního cla do výše 430 euro (11 620 Kč) podle § 71b odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); do volného oběhu tedy celní úřad propustil 2 ks ventilátorů v hodnotě 600 Kč a kalhoty v ceně 8 470 Kč. Skutečnost, že žalobce dostal dron jako dar a do ČR jej přivezl za účelem pořizování fotografií a závěsy vezl na vybavení bytu známého, nic nemění na tom, že oba předměty podléhaly dovoznímu clu a DPH, protože šlo o nadlimitní zboží. Další zboží – oblečení zakoupené v ČR, které žalobce vyvezl na Ukrajinu a následně jej dovážel zpět do ČR, aby v obchodě provedl jeho výměnu – ztratilo status zboží Unie podle čl. 154 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“). Pravidlo čl. 119 odst. 3 písm. f) nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, se na něj nevztahovalo. V době, kdy bylo vyváženo z ČR, nebyl vývoz tohoto zboží pouze dočasný. Bylo pořízeno pro užití osobami trvale žijícími mimo celní území EU, bylo vyvezeno více osobami a v rozdílnou dobu. Proto svým vývozem pozbylo celní status zboží Unie, přestože z něj při nákupu byla zřejmě odvedena DPH. Celní úřad na něj správně nahlížel jako na zboží vrácené. Možnost osvobození od DPH bylo proto třeba posoudit podle § 71 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, jehož podmínkou je mimo jiné, že nárok na osvobození má pouze osoba, která zboží vyvezla. Žalobci se však nepodařilo prokázat, že zboží vyvezl právě on, protože předložené účtenky neprokazovaly, kdo zboží zakoupil. Sám uvedl, že zboží částečně vyvezl on, zčásti paní I. Ch., již odmítl na výzvu celního úřadu blíže identifikovat. Později se naopak vyjádřil tak, že je vyvezl pouze on, a jeho tvrzení tudíž byla protichůdná. Neunesl tedy své důkazní břemeno.

[3] Souvisejícím rozhodnutím č. j. 41437-5/2018-900000-314, vydaným téhož dne, žalovaný změnil platební výměr celního úřadu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 19973-2/2018-650000-45, tak, že úrok z prodlení z celního dluhu vyčíslil na 911 Kč.

[4] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podal žalobce žaloby, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) spojil ke společnému projednání usnesením ze dne 12. 11. 2020, č. j. 10 Af 2/2019 - 27. Následně rozsudkem ze dne 24. 11. 2020, č. j. 10 Af 2/2019 - 35, městský soud žalobám vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí celního úřadu o vyměření cla a DPH (výrokem I.) i rozhodnutí žalovaného a prvostupňové rozhodnutí celního úřadu o předsání úroku z prodlení (výrokem II.) a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení (výrok III.). Městský soud dospěl k závěru, že žalobce neprokával, že zboží sám vyvezl ve svých zavazadlech. Opakovaně totiž uvedl, že část oděvu a obuvi zakoupila a vyvezla jiná osoba, a ve vztahu k této části zboží nebyla splněna podmínka, že vývoz a dovoz zboží proběhl v zavazadlech téže osoby. Nevěrohodnost jeho výpovědi je podepřena také nesrovnalostmi ve dnech koupě a údajného vývozu zboží, které se žalobci nepodařilo nijak vysvětlit.

[5] Z hlediska vyměření cla však otázka, kdo zboží vyvezl, nebyla rozhodná, protože clo bylo vyměřeno jen za zboží, které podle prohlášení žalobce nebylo zakoupeno v ČR (dron a záclony). Zboží zakoupené v ČR bylo od cla osvobozeno na žádost podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Otázka shody vyvážející a dovážející osoby však byla rozhodná pro osvobození vráceného zboží od DPH podle § 71 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, který na věc dopadal. Tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že vrácené zboží (oblečení a obuv) vyvezl on, nemohlo být osvobozeno od DPH. Jediné zboží, které splňovalo podmínky osvobození podle § 71a a násl. zákona o DPH, proto byly závěsy a dron, zakoupené mimo celní území Unie. Právě z dovozu závěsů a dronu však zároveň bylo nesprávně vyměřeno clo. Současně žalovaný nesprávně do limitu

pokračování

430 euro zahrnul kalhoty v hodnotě 8 470 Kč, na které se § 71a až § 71f zákona o DPH nedaly aplikovat. Žalovaný se ani blíže nezabýval okolnostmi dovozu ventilátorů. Tato pochybení se podle městského soudu projevila v nesprávně vyměřené výši DPH i cla. V návaznosti na to je nezákonné i předepsání úroku z prodlení z celního dluhu.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti vznesl jedinou námitku, již podřadil pod důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), eventuálně písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s tím, že byla zrušena i prvostupňová rozhodnutí celního úřadu. Podle žalovaného městský soud dostatečně nezvážil rozdíly mezi kasačním systémem odvolacího řízení správního podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a apelačním systémem uplatňovaným v odvolací fázi daňového řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V daňovém řízení, o němž šlo v daném případě, má odvolací orgán rozsáhlejší možnosti odstraňovat případné vady řízení. Daňový řád ostatně v § 116 odst. 1 ani nepočítá s možností, aby odvolací orgán rozhodnutí prvostupňového orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Odvolací orgán může též rozhodnutí jakkoli změnit, a to i k tíži účastníka řízení. Právě tyto rozdíly bránily tomu, aby městský soud rozhodl též o zrušení rozhodnutí celního úřadu. K jejich zrušení měl přistoupit jen tehdy, pokud žádné rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno. To však zjevně nebyl právní názor městského soudu, protože žalovanému vytkl jen nesprávně stanovenou výši cla a DPH. Pokračování v řízení před celním úřadem a jeho novému rozhodnutí navíc brání překážka *res iudicata*. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 62/2012 - 57, a ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 154/2018 - 32. Stěžovatel navrhl, aby NSS rozsudek městského soudu zrušil a rozhodl, že se ruší obě jeho rozhodnutí a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

[7] Žalobce považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Úprava v § 116 daňového řádu podle něj neznamená, že by správní soud nemohl postupovat podle § 78 odst. 3 s. ř. s., tzn. zrušit i prvostupňové rozhodnutí. Odkázal na judikaturu NSS, z níž takový postup vyplývá. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Úvodem NSS zdůrazňuje, že stěžovatel nenapadl v kasační stížnosti vlastní posouzení věci městským soudem, naopak je akceptuje a navrhuje, aby NSS spolu se zrušením napadeného rozsudku městského soudu zrušil i jeho vlastní rozhodnutí. NSS se tedy zákonitostí posouzení merita věci nezabýval. Jediná sporná právní otázka je, zda mohl městský soud postupovat podle § 78 odst. 3 s. ř. s. a zrušit i prvostupňová rozhodnutí celního úřadu.

[10] Podle § 78 odst. 1 s. ř. s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Soud však současně může zrušit i správní rozhodnutí prvostupňové, jak stanoví § 78 odst. 3: *Zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.* K tomu může soud přistoupit i bez návrhu, ovšem podmínkou je, že vysvětlí důvody takového postupu (viz rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2007, č. j. 7 A 160/2000 - 56, a ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34).

[11] Podle komentářové literatury je pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. rozhodující, „*zda je vytýkaná vada či nezákonnost, pro niž správní rozhodnutí žalovaného ruší, napravitelná v rámci řízení o odvolání nebo zda takováto náprava není možná. Krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážit, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či toliko v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. (...) Při svých úvahách vychází soud z principu omezené kasace, ze zásady subsidiarity soudního přezkumu a s tím spojeného požadavku na minimalizaci zásahů soudní moci do činnosti veřejné správy.*“ (SOCHOROVÁ, V. § 78 [Rozsudek]. In: BLAŽEK, T. a kol. *Soudní řád správní*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016; viz také usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, č. 1456/2008 Sb. NSS)

[12] Městský soud uvedl, že postupoval podle § 78 odst. 3 s. ř. s. z důvodu „*povahy vytýkaného pochybení*“ (bod 41. napadeného rozsudku). Dále svůj postup neodůvodnil. Z obsahu napadeného rozsudku však lze vyvodit, že dospěl k závěru, že vytýkaná vada – nezákonně určená výše cla, DPH a úroku z prodlení z celního dluhu – se dotýkala taktéž prvostupňového rozhodnutí, a ač se tak výslovně nevyjádřil, vzhledem ke zvolenému výroku se městský soud zjevně domníval, že není možné ji odstranit v odvolacím řízení.

[13] V tomto ohledu však nesprávně vyhodnotil specifika daňového řízení podle daňového řádu, o které se v daném případě jednalo, neboť šlo o správu daní; clo je podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu taktéž daní, spravovanou podle daňového řádu, jak plyne z § 3 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů.

[14] Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, ve vztahu k úpravě v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*starý daňový řád*“), v bodě 39. vyložil, že starý „*daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně I. stupně k dalšímu řízení. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná.*“ Z toho pak dále v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, v bodech 30. až 31. dovodil, že „*[z]rušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení. Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je namíste zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož záváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.*“

[15] Obdobnou úpravu jako tu v zákoně o správě daní a poplatků obsahuje i nyní účinný daňový řád, který v § 116 odst. 1 stanoví, že odvolací orgán rozhodne o odvolání tak, že: a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Judikatura NSS proto z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu vychází i vůči řízením podle daňového řádu (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017 - 37, ze dne 14. 10. 2019, č. j. 3 Afs 300/2017 - 47, nebo ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017 - 53).

[16] Na tuto skutečnost poukazuje stěžovatel, jemuž je třeba přisvědčit i v tom, že daňový řád v odvolacím řízení bezpochyby umožňuje odstranění vad, které městský soud identifikoval. Pro připomenutí NSS dodává, že šlo o doplnění dokazování ohledně žalobcem dovezených ventilátorů a nesprávné vyměření cla a DPH. Z rozsudku městského soudu neplyne závěr, že rozhodnutí žalovaného a celního úřadu neměla být vůbec vydána, což by byl případ, kdy by zrušení prvostupňového rozhodnutí přicházelo v úvahu.

pokračování

[17] Zrušení prvostupňového rozhodnutí městským soudem bylo proto nezákonné a vedlo by k soudem nezamýšlenému důsledku, že by nebylo možné pokračovat v daňovém řízení, což je však v rozporu s právním názorem, jímž městský soud stěžovatele zavázal. Odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006 - 70, nemůže na tomto názoru NSS nic změnit, neboť v něm vyslovené úvahy soudu vůči § 78 odst. 3 s. ř. s. se týkaly pouze obecně práva žalobce domáhat se zrušení i prvostupňového správního rozhodnutí (v posuzovaném případě navíc z důvodu jeho tvrzené nicotnosti) a nezohledňovaly výše popsaná specifika daňového řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že existují důvody pro zrušení rozsudku městského soudu. Co se týče zrušení rozhodnutí žalovaného, postupoval shodně jako v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 154/2018 - 32, podle nějž výklad § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. připouští, aby zrušil rozhodnutí žalovaného i v případě, kdy úzce vzato vyhoví jeho kasační stížnosti, přičemž rozhodující důvody pro zrušení jeho rozhodnutí nebyly v řízení o kasační stížnosti zpochybněny. Takový postup je v daném případě též v souladu s požadavkem na hospodárnost řízení. V porovnání s procesní situací po vydání napadeného rozsudku městského soudu tedy dochází k „obživnutí“ obou rozhodnutí celního úřadu a další řízení povede žalovaný.

[19] Výrokem I. tedy NSS podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu a výrokem II. podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil obě rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem NSS a městského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[20] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. přísluší právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem účastníkovi, který byl úspěšný, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Z formálního hlediska žalobce v řízení o kasační stížnosti neuspěl. Přesto NSS potvrdil, že jeho žaloba byla důvodná, a pouze svým rozhodnutím nahradil rozsudek městského soudu, jímž bylo žalobci vyhověno. V této mimořádné situaci je třeba na žalobce hledět jako na úspěšného účastníka řízení (viz rozsudek č. j. 1 Afs 154/2018 - 32). Žalovaný naopak právo na náhradu nákladů řízení nemá.

[21] Náklady žalobce v řízení o kasační stížnosti tvoří odměna advokáta ve výši 3 400 Kč za jeden úkon právní služby – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále také „advokátní tarif“), s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, plus režijní paušál 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu], zvýšená o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce žalobce je plátcem DPH, což NSS doložil. NSS nezahrnul do nákladů řízení odměnu za úkon převzetí a příprava zastoupení, jak žalobce požádal, protože jej tentýž zástupce zastupoval již v řízení před městským soudem. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 4 114 Kč.

[22] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek za podání dvou žalob ve výši dvakrát 3 000 Kč [položka 18 odst. 2 písm. a) sazebníku – přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů] a odměna zástupce ve výši 17 000 Kč za pět úkonů právní služby, které byly všechny učiněny předtím, než městský soud rozhodl o spojení věcí, a proto se na ně nevztahují ustanovení advokátního tarifu pro určení odměny ve spojených věcech. Zahrnují dvakrát převzetí a přípravu zastoupení a dvakrát sepsání žaloby

a jedenkrát sepsal repliky [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, s přihlédnutím k jeho § 11 odst. 1 písm. a) a d)], přičemž NSS má shodně jako městský soud za to, že úkon v podobě repliky podané v řízení týkajícím se předpisu úroků nebyl účelně vynaloženým nákladem řízení, protože tato replika nevnese do řízení nic nového. Totéž platí i pro změnu zástupce během řízení před městským soudem, která neodůvodňuje přiznání dalšího úkonu v podobě převzetí a přípravy zastoupení ze strany Mgr. Tomáše Krutáka. Výslednou částku je třeba zvýšit o režijní paušál ve výši 300 Kč/úkon za pět úkonů právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že oba advokáti, kteří žalobce postupně před městským soudem zastupovali, jsou plátcí DPH, NSS částku odměny zvýšil o 21 % odpovídající DPH, tedy o 3 570 Kč. Celkem náklady řízení o žalobě činí 26 570 Kč.

[23] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 30 684 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jeho právního zástupce Mgr. Tomáše Krutáka, advokáta se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 18. února 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu