



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Šroubárna Ždánice a. s.**, Jiráskova 972/52, Kyjov, zastoupené advokátem Mgr. Miroslavem Osladilem, Sokolovská 668/136d, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, čj. 8637/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, čj. 31 Af 26/2016 - 132,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího advokáta Mgr. Miroslava Osladila.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 8. 8. 2011 vydal Celní úřad Hodonín dodatečné platební výměry, dle kterých měla žalobkyně zaplatit doměřenou částku (clo) do 10 dnů od jejich doručení. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. O části podaných odvolání bylo rozhodnuto Celním ředitelstvím Brno na konci roku 2011 tak, že byla zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Proti těmto rozhodnutím o odvoláních podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. V rámci řízení před krajským soudem vedeného pod sp. zn. 31 Af 17/2012 byl žalobě usnesením ze dne 15. 4. 2013, čj. 31 Af 17/2012 - 357, které nabylo právní moci téhož dne, přiznán odkladný účinek. O žalobě rozhodl krajský soud zamítavým rozsudkem ze dne 29. 1. 2014, čj. 31 Af 17/2012 - 402, který nabylo právní moci dne 2. 3. 2014.

[2] Žalobkyně v průběhu výše uvedeného řízení podala dne 12. 8. 2011 žádost o povolení posečkáni úhrady celního dluhu. O této žádosti rozhodl Celní úřad Hodonín dne 24. 8. 2011 tak, že povolil posečkáni s úhradou cla vyměřeného platebními výměry, které žalobkyně uvedla

v žádosti, a to na dobu od 20. 8. 2011 do 30. 6. 2013, 30. 9. 2013, 31. 12. 2013, 31. 3. 2014, 30. 6. 2014, 30. 9. 2014, 31. 12. 2014, 31. 3. 2015, 30. 6. 2015, 30. 9. 2015, 31. 12. 2015, 31. 3. 2016, 30. 6. 2016. Posečkaná období byla stanovena odlišně v závislosti na konkrétním dodatečném platebním výměru. Současně Celní úřad Hodonín ve vztahu k dotčeným platebním výměrům ke každé vyměřené částce stanovil úrok z posečkání.

[3] Žalobkyně následně podala dne 19. 9. 2014 žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání, kterou doplnila podáním ze dne 10. 10. 2014 a ze dne 13. 11. 2014. Žádost byla Celním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 24. 6. 2015, čj. 81748/2015-530000-11, zamítnuta. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016 zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

[4] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u krajského soudu. Krajský soud rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 10. 8. 2017, čj. 31 Af 26/2016 - 77, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud dovedl, že základní podmínkou pro upuštění od předepsání úroku z posečkání je skutečnost, že ekonomické poměry zakládají tvrdost uplatněného úroku (§ 157 odst. 7 daňového řádu). I pokud je tato podmínka splněna, nemusí správce daně k upuštění od předepsání úroku z posečkání přistoupit, jestliže svým správním uvážením dospěje k závěru, že existují důvody, proč tak neučinit. Tyto důvody jsou vymezeny v Metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu ze dne 1. 7. 2014 (dále jen „metodický pokyn“). Cílem tohoto pokynu je zajištění maximální možné míry jednotnosti a objektivnosti při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání úhrady daně a představuje obecné, transparentní, neselektivní opatření vylučující libovůli správce daně při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkané částky.

[6] Krajský soud žalovanému vytkl, že bez dalšího převzal závěry celního úřadu vztahující se k ekonomické situaci žalobkyně, aniž k námitce žalobkyně blíže zkoumal důvod převodu majetku.

[7] Dále se krajský soud zabýval tím, zda žalobkyně předčasně uhradila posečkané částky, tedy alespoň do poloviny doby posečkání, a tím naplnila předpoklad úspěšné žádosti dle § 157 odst. 7 daňového řádu (požadavek stanovený v čl. III bodu 7 metodického pokynu). Na splnění uvedené podmínky měla dle krajského soudu vliv skutečnost, zda byla proti dodatečným platebním výměrům podána žaloba, které byl přiznán odkladný účinek, jako tomu bylo v posuzované věci. Dle krajského soudu platí, že přiznání odkladného účinku žaloby má účinky *ex tunc*. Veškeré právní účinky správního rozhodnutí se však podle názoru krajského soudu pozastavují až právní mocí rozhodnutí o přiznání odkladného účinku do právní moci rozsudku ve věci samé. V napadeném rozsudku tyto právní účinky krajský soud podrobněji vysvětluje a vyvozuje z nich důsledky pro posuzovanou věc.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že z rozhodnutí žalovaného nelze seznat, z jakého důvodu přistoupil k výpočtu poloviny doby konkrétním zvoleným postupem a zda postupoval v souladu se závaznými kritérii. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného co do posouzení uhrazení cla do poloviny doby posečkání nepřezkoumatelné. Krajský soud k tomu také konstatoval, že žalovaný se s žalobkyní rozchází v tvrzení, kdy bylo uhrazeno posečkané clo. Ve správním spise navíc nejsou založeny žádné listiny, které by obsahovaly informace o datu úhrady cla. Žalovaný bude muset zjistit konkrétní data úhrady jednotlivých cel a poté se znovu

pokračování

přezkoumatelně zabývat tím, zda bylo posečkané clo uhrazeno do poloviny doby posečkání dle pravidel uvedených krajským soudem.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, které NSS vyhověl a rozsudkem ze dne 23. 1. 2020, čj. 10 Afs 290/2017 - 67, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[10] Ve zrušujícím rozsudku NSS dovedl, že správní orgány neměly povinnost provádět finanční analýzu a hodnotit tak komplexně ekonomické poměry, jak požadoval krajský soud.

[11] Dále NSS konstatoval, že institut odkladného účinku je institut mimořádné povahy, tedy výjimka ze zákonného pravidla v § 73 odst. 1 s. ř. s., který prolamuje účinky napadeného správního rozhodnutí. Pokud správní orgán uložil povinnost k plnění, typicky se bude jednat o zaplacení doměřené daně/clo jako v nyní projednávané věci, a žalobě proti tomuto správnímu rozhodnutí byl přiznán odkladný účinek, pozastavují se v nyní projednávané věci účinky rozhodnutí Celního ředitelství Brno zpětně ke dni právní moci těchto rozhodnutí (v podrobnostech viz dále).

[12] NSS konečně krajskému soudu vytkl, že jeho závěr ohledně nesrovnalostí dat úhrad jednotlivých cel je příliš obecný a nelze z něj seznat, která data úhrad vykazují nesrovnalosti.

[13] NSS závěrem ke kasačním námitkám upozornil, že předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání, a NSS proto nepřisluší posuzovat oprávněnost doměření cla a předepsání úroků. To bylo předmětem jiného řízení.

[14] Ve věci znovu rozhodl krajský soud nyní napadeným rozsudkem, kdy opět rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[15] Žalovaný (stěžovatel) opětovně napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[16] Úvodem stěžovatel předestřel, že v projednávané věci se jedná o posouzení zákonnosti správního rozhodnutí o odvolání proti zamítnutí žádosti žalobkyně ze dne 19. 9. 2014 ve znění jejích doplnění o upuštění od předepsání úroku z posečkání podle § 157 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s úhradou antidumpingových cel pravomocně dodatečně vyměřených žalobkyní. O zákonnosti dodatečně stanovených cel již bylo správními orgány rozhodnuto, přičemž žalobkyně nebyla úspěšná s odvoláním, žalobou, kasační stížností ani s ústavní stížností.

[17] Krajský soud nesprávně dovedl, že správní spis, který mu byl předložen, je neúplný a neobsahuje doklady, které by prokazovaly skutečná data, kdy žalobkyně uhradila své povinnosti (posečkaná antidumpingová cla).

[18] Stěžovatel uvedl, že takový závěr krajského soudu by byl správný tehdy, pokud by krajský soud býval rozhodoval za stavu daného pro první zrušující rozsudek, tj. ke dni 10. 8. 2017. Nikoli však již ke dni 30. 11. 2020, kdy krajský soud vydal nyní napadený rozsudek. Je tomu tak proto, že tento nedostatek stěžovatel odstranil s první kasační stížností, resp. s postoupením správního spisu NSS ke sp. zn. 10 Afs 290/2017 dne 31. 10. 2017. Zde totiž přiřadil k doposud předanému správnímu spisu krajskému soudu i třetí CD nosič, který obsahoval právě postrádané informace krajským soudem z předchozího řízení, které nebyly původně krajskému soudu omylem předány. Mimo jiné se jedná o údaje o jednotlivých úhradách jednotlivých posečkaných podkladových

celních dluhů žalobkyně. Již z tohoto důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Pokud totiž nebylo postaveno najisto, kdy ve skutečnosti byly celní dluhy uhrazeny (skutečné datum úhrady doměřeného cla), nemohlo být ani zjištěno, zda byla splněna podmínka pro upuštění od předepsání úroku z posečkání, resp. správně posouzena započítatelná délka posečkání.

[19] Krajský soud podle názoru stěžovatele také pochybil ve svém závěru o předčasném splnění posečkaného cla rovněž proto, že nesprávně dospěl k závěru, že do celkové doby povoleného posečkání nelze zahrnovat dobu (časový úsek), po kterou trvaly účinky usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku žalobě ve věci sp. zn. 31 Af 17/2012. V nyní projednávané věci se jedná o doměření antidumpingového cla, kdy oproti jiným „daním“ platí jiná pravidla. Stanovení pravidla, že platební povinnost na antidumpingovém cle není vykonatelně stanovena rozhodnutím odvolacího orgánu, ale již samotným (dodatečným) platebním výměrem celního úřadu, má původ v komunitárních předpisech, což dále podrobně rozvedl zejména s odkazem na články 222 odst. 1 písm. a), 243 odst. 2, 244 věty první nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), jakož i článek 45 odst. 1 navazujícího nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“).

[20] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud usnesením sp. zn. 31 Af 17/2012 přiznal odkladný účinek žalobě proti vyjmenovaným odvolacím rozhodnutím Celního ředitelství Brno. Nikoli však již rozhodnutím, kterými byla žalobkyni uložena platební povinnost k úhradě antidumpingového cla. Nemůže proto obstát právní závěr krajského soudu, že daná doba byla vyloučena z úročení posečkaných částek, resp. že ji nebylo možno započítávat do celkové doby posečkání.

[21] Závěr krajského soudu nemůže obstát také z toho důvodu, že úrok z prodlení není z povahy věci ve smyslu § 73 s. ř. s. účinkem rozhodnutí, kterému byl přiznán odkladný účinek (zde rozhodnutí celního ředitelství), ale následkem prodlení s úhradou (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, čj. 22 Af 46/2017 - 65, či rozsudek NSS čj. 8 Afs 4/2018 - 37). Tím spíše pak není ani úrok z posečkání účinkem ani následkem rozhodnutí, kterému by byl přiznán odkladný účinek (zde ve skutečnosti jen rozhodnutí celního ředitelství). Naopak posečkání je dobrodíním správce daně, které se projevilo v příslušných rozhodnutích celního úřadu o posečkání s úhradou antidumpingového cla, a s nímž je spojena též povinnost platit úrok z posečkání (viz rozsudky NSS ze dne 18. 9. 2015, čj. 5 Afs 29/2015 - 68, ze dne 14. 3. 2019, čj. 8 Afs 4/2008 - 37, či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, čj. 22 Af 46/2017 - 65).

[22] Stěžovatel k této otázce shrnul, že usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku nemělo žádný vliv ani účinek na správnost a zákonnost rozhodnutí o posečkání. Tím spíše nemohlo mít ani vliv na zákonnost rozhodnutí v nyní projednávané věci o zamítnutí žádosti žalobkyně o upuštění od předpisu úroku z posečkání.

[23] Podle názoru stěžovatele této námitce nebrání ani předcházející zrušující rozsudek NSS, protože v předchozím řízení nebyl tento právní názor krajským soudem vysloven, tím spíše nebyl vysloven jako zrušující důvod, a proto ani nebyl relevantně (se vši možnou argumentací přicházející v úvahu) napadán předchozí kasační stížností; totéž pak musí platit i pro následné rozhodnutí kasačního soudu. Pokud by však NSS dospěl k jinému závěru, navrhl stěžovatel, aby věc byla předložena rozšířenému senátu.

pokračování

[24] Dále stěžovatel uvedl, že souhlasí se skutkovými zjištěními krajského soudu v části, v níž se jedná o rozpory v datech části úhrad doměřených částek stanovených antidumpingových cel u vyjmenovaných položek, a to ve prospěch žalobkyně, která sama uváděla úhrady pozdější, jakož i pro nedostatky zrušeného rozhodnutí u blíže specifikovaných položek. Stěžovatel však již nesouhlasí s právním závěrem krajského soudu, že by tato pochybení mohla mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele napadeného žalobou či mohla zpochybnit zákonost rozhodnutí o věci samé.

[25] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na skutečnost, že správní spis v okamžiku vydání napadených správních rozhodnutí stěžovatele vykazoval nedostatek spočívající v chybějících skutečných datech úhrady povinností žalobkyní. Tato skutečnost je podle jejího názoru nesporná, protože sám stěžovatel v kasační stížnosti označuje chybějící doklady prokazující data úhrady povinností žalobkyní za nedostatek správního spisu. Toto pochybení může být napraveno pouze zrušením rozhodnutí stěžovatele, který následně vydá rozhodnutí nové.

[26] Námitka, že podle celního kodexu a celního kodexu Unie nemá podání opravného prostředku odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí, není relevantní. Odkladný účinek byl totiž přiznán podle soudního řádu správního.

[27] Názor stěžovatele, že usnesením o přiznání odkladného účinku byl přiznán odkladný účinek pouze rozhodnutím celního ředitelství o zamítnutí odvolání žalobkyně, a nikoli samotným dodatečným platebním výměřem celního úřadu, není pochopitelný. Tento závěr by totiž znamenal, že fakticky žádný odkladný účinek ve skutečnosti nebyl přiznán. To je ovšem v rozporu se smyslem vydání usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě. Žalobkyně také odkázala na odůvodnění usnesení o přiznání odkladného účinku, z něhož je zjevné, že k jeho přiznání došlo z důvodu hrozící újmy žalobkyni v důsledku dodatečného vyměření cla. Žalobkyně zdůraznila, že žalobou ve věci sp. zn. 31 Af 17/2012 (v řízení o ní bylo vydáno usnesení o přiznání odkladného účinku) nebyla napadena pouze rozhodnutí celního ředitelství, ale též dodatečné platební výměry. Přiznání odkladného účinku navrhovala žalobkyně ke všem těmto rozhodnutím a odkladný účinek byl žalobě přiznán.

[28] K započítání doby odkladného účinku do celkové doby posečkání žalobkyně uvedla, že stěžovatelem citovaná judikatura a jeho argumenty se vztahují k jiné právní otázce. Předmětem sporu není otázka, zda je žalobkyně povinna uhradit úroky z posečkání i za dobu trvání odkladného účinku, ale otázka, zda je žalobkyně vůbec povinna platit jakékoliv úroky z posečkání. Je zde řešen specifický institut upuštění od předepsání úroku z posečkání, konkrétně otázka, zda žalobkyně splnila podmínku pro upuštění podle metodického pokynu k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu, tj. zda žalobkyně předčasně (tj. nejpozději do poloviny celkové povolené lhůty posečkání) uhradila posečkanou daň. Posouzení splnění této podmínky představuje odlišnou právní otázku než rozhodnutí o tom, za jak dlouhé období mají být uhrazeny úroky z posečkání.

[29] Podle názoru žalobkyně s ohledem na smysl požadavku předčasné úhrady cla je logický závěr, že dobu, po kterou byl přiznán odkladný účinek, je nutné odečíst od celkové doby posečkání. Usnesením o přiznání odkladného účinku byla odložena povinnost žalobkyně uhradit vyměřené antidumpingové clo. Pokud žalobkyně neuhradila vyměřené clo po dobu trvání odkladného účinku, postupovala v souladu s právem. Přijetím názoru stěžovatele by naopak došlo k znevýhodnění žalobkyně, která by byla fakticky penalizována za to, že se řídila usnesením o přiznání odkladného účinku.

[30] Žalobkyně poukázala na to, že stěžovatel kasační stížností napadá nejen rozsudek krajského soudu, ale též předcházející zrušující rozsudek NSS, v němž NSS závazně vyslovil, že doba, po kterou běžel odkladný účinek, má být započtena vzhledem k celkové době posečkání.

[31] V této souvislosti žalobkyně ve shodě s krajským soudem poukázala na to, že nynější argumenty stěžovatele jsou v rozporu s jeho vlastním (žalobou napadeným) rozhodnutím.

[32] Podle názoru žalobkyně k poslední kasační námitce jsou pochybení v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně zásadní pro závěr o nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele.

[33] Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Předtím, než se NSS mohl zabývat důvodností kasační stížnosti, musel nejdřív posoudit její přípustnost. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná *proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Hlavní účel zákazu opakované kasační stížnosti je zamezit tomu, aby se NSS musel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se krajský soud tímto právním názorem řídil. Aby mohla být opakovaná kasační stížnost přípustná, musí námitky v ní vznesené mířit na ty závěry krajského soudu, k nimž se v předchozím řízení nemohl závazně vyjádřit ani NSS [srov. např. nález ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (N 119/37 SbNU 519), resp. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS]. Příkladem je situace, kdy prvou kasační stížnost podal jiný účastník než ten, který podal kasační stížnost druhou.

[35] NSS se proto nejprve zabýval kasační námitkou, která se týká účinků přiznání odkladného účinku žalobě; k této otázce se NSS závazně vyjádřil již ve zrušujícím rozsudku ze dne 23. 1. 2020. Stěžovatel se přitom mylí již v tom, že se v předchozím řízení k této otázce nijak nevyslovil krajský soud, a že tudíž ani on se k ní v předcházející kasační stížnosti nemohl vyjádřit. Opak je pravda.

[36] Sám stěžovatel uvedl při formulaci své předchozí kasační stížnosti proti předchozímu rozsudku krajského soudu v námitce uvozené bodem E):

„Krajský soud v čl. [21, 25] ve shodě s právním názorem žalovaného vyslovil závěr, že veškeré právní účinky rozhodnutí správního orgánu se pozastavují až přiznáním odkladného účinku jeho rozhodnutí. Tj. až okamžikem právní moci usnesení o jeho přiznání a působí až do okamžiku nabytí právní moci meritorního rozsudku. Jinak vyjádřeno vyslovil, že po dobu přiznaného odkladného účinku žalobě ve věci samé neběží doba posečkání.

Tomuto závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout, neboť je zcela v souladu s výkladem předestřeným žalovaným v napadeném rozhodnutí. Potvrzuje tedy nejen správnost úvah žalovaného o účincích soudního rozhodnutí podle § 73 odst. 3 s. ř. s., vydaného v předcházejícím řízení (ve věci sp. zn. 31 Af 17/2012), ale i správnost postupu celního úřadu při výpočtu 1/2 doby posečkání s úhradami jednotlivých celních dlubů...“

[37] Dále stěžovatel svou námitku v předchozí kasační stížnosti, která navazovala na právě citované závěry, rozvedl v jejích následujících bodech (námitka se týkala závěrů krajského soudu, že úhradu cel je zapotřebí rozdělit do tří skupin podle toho, zda došlo k uplynutí poloviny doby

pokračování

posečkání před přiznáním odkladného účinku, nebo v době trvání odkladného účinku, či polovina doby posečkání uplynula až po nabytí právní moci rozsudku ve věci samé).

[38] Zodpovězení otázky, zda účinky přiznání odkladného účinku žalobě nastávají *ex tunc*, nebo *ex nunc*, bylo tedy zásadní otázkou již v původním řízení před krajským soudem, jakož i v řízení o předchozí kasační stížnosti stěžovatele. NSS se tedy jejímu zodpovězení ani při vypořádání předchozích kasačních námitek nemohl vyhnout (a jak je vidět z výše citovaného, nemohl se tomu vyhnout při formulaci předchozí kasační stížnosti ani sám stěžovatel - posouzení této otázky NSS v předchozím kasačním řízení tedy nemohlo být pro stěžovatele jakýmkoli překvapením).

[39] V předchozím zrušujícím rozsudku přitom NSS k této otázce uvedl (zde je s ohledem na charakter nynějších kasačních námitek nezbytná citace):

„Institut odkladného účinku je institut mimořádné povahy, tedy výjimka ze zákonného pravidla v § 73 odst. 1 s. ř. s., který prolamuje účinky napadeného správního rozhodnutí. Správní akt tak zůstává formálně v právní moci, uložené právní povinnosti však nelze vynucovat. Ze znění § 73 s. ř. s. vyplývá, že odkladný účinek je přiznáván žalobě a přiznáním odkladného účinku se pozastavují účinky napadeného správního rozhodnutí. O jaké právní účinky se v konkrétním případě jedná, určuje povaha rozhodnutí správního orgánu. Soud by tedy měl vždy zvážit, jaké účinky žalobou napadené rozhodnutí vyvolává a jaký případný dopad do sféry žalobce by mělo jejich odložení (JEMELKA, Luboš a kol. Soudní řád správní. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 591 - 603). Přitom přihlídně k charakteru žalobou napadeného rozhodnutí a posoudí, odkdy je nutné přiznat odložení účinků správního rozhodnutí, a to s ohledem na zájem žalobce, ale i společnosti.

Uvedené znamená, že např. odňatá oprávnění zůstávají prozatím zachována, a to i zpětně (viz náleží Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. II. ÚS 1260/07). Pokud správní orgán uložil povinnost k plnění, typicky se bude jednat o zaplacení doměřené daně/ci jako v nyní projednávané věci, a žalobě proti tomuto správnímu rozhodnutí byl přiznán odkladný účinek, pozastavují se účinky správního rozhodnutí zpětně ke dni právní moci rozhodnutí správního orgánu. Tzn., že lhůta k plnění začne znovu od počátku běžet od právní moci meritorního rozhodnutí v řízení o žalobě. Jiný výklad [např. že odkladný účinek působí až od právní moci (resp. vykonatelnosti) rozhodnutí o přiznání odkladného účinku] by byl s ohledem na povahu věci a účinky žalobou napadených správních rozhodnutí (rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům) zjevně absurdní a byl by popřen samotný smysl přiznání odkladného účinku žalobě. S ohledem na povahu nyní projednávané věci a dotčenou právní úpravu by totiž přiznání odkladného účinku žalobě zcela postrádalo smysl, neboť žalobkyně by byla nucena celni dluh přes přiznání odkladného účinku žalobě ve stanovené době uhradit, aby případně mohla splnit podmínky pro upuštění úroků z posečkání.“

[40] NSS zdůrazňuje, že rozhodujícím důvodem pro tento výklad tedy byla skutečnost, že přes přiznání odkladného účinku žalobě by žalobkyni hrozilo, že by byla „nucena“ celni dluh v původně stanovené době (tedy případně i před uplynutím poloviny doby povoleného posečkání) uhradit, aby vůbec případně mohla splnit podmínky pro možné upuštění od předepsání úroku z posečkání. To je však v rozporu s institutem přiznání odkladného účinku, neboť jeho přiznání by pro žalobkyni v takovém případě nemělo žádný efekt.

[41] Z právě citovaného textu je zjevné, že NSS se v předchozím zrušujícím rozsudku nijak nevyjádřil k tomu, zda existence (vznik) úroku z posečkání je či není účinkem či následkem rozhodnutí, kterému byl přiznán odkladný účinek. NSS v předchozím zrušujícím rozsudku (ani krajský soud v nyní napadeném rozsudku) nevyslovil, že doba, po kterou byl přiznán žalobě odkladný účinek, je vyloučena z úročení posečkaných částek. K této otázce přitom směřuje podstata kasační argumentace stěžovatele, která je však s ohledem na právě uvedené nepřiléhavá - tuto otázku NSS v předchozím zrušujícím rozsudku vůbec neřešil. Předchozím

zrušujícím rozsudkem NSS nikterak nezpochybňoval závěry rozsudků NSS ve věcech sp. zn. 5 Afs 29/2015 a sp. zn. 8 Afs 4/2008 či rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 46/2017 citované stěžovatelem.

[42] Stěžovatel tedy směšuje dvě různé věci, a to 1) vznik nároku na úhradu úroků z posečkání (ale i např. úroků z prodlení apod.) a 2) lhůtu k jejich plnění (zaplacení). V tomto smyslu tedy nejsou námitky stěžovatele nepřipustné, ale mimoběžné. Přesto NSS považuje za vhodné se k nim vyjádřit.

[43] Nepřílehlavá je též argumentace stěžovatele vztahující se k celním kodexům, že podání opravného prostředku nemá odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí. Žaloba (popř. kasační stížnost) ve správním soudnictví totiž není tímto opravným prostředkem.

[44] Tyto námitky by ovšem mohly mít význam v tom smyslu, který též stěžovatel namítá, tj. že odkladný účinek byl přiznán odvolacím rozhodnutím, a nikoli (předběžně) vykonatelným rozhodnutím celního úřadu. Je ovšem třeba uvést, že rozhodnutí celního úřadu i rozhodnutí o odvolání proti nim (tj. rozhodnutí stěžovatele, k nimž byl výslovně přiznán odkladný účinek) tvoří jeden celek (viz např. rozsudky NSS ze dne 7. 4. 2022, čj. 1 Afs 356/2020 - 145, ze dne 8. 4. 2022, čj. 4 Afs 358/2021 - 48). „*Smyslem přiznání odkladného účinku žalobě (popř. odkladného účinku ex lege) je pozastavit veškeré účinky žalovaného rozhodnutí. Jde přitom nejen o účinky rozhodnutí o odvolání (či jiném řádném opravném prostředku), jakými je právní moc a zpravidla i vykonatelnost rozhodnutí, ale i prvostupňového rozhodnutí, pokud tvoří s rozhodnutím o opravném prostředku jeden celek. Nejsou totiž výjimečné případy, kdy prvostupňové rozhodnutí nabývá vykonatelnosti (tedy právních účinků) bez ohledu na právní moc. Přiznání odkladného účinku žalobě v takovém případě odkládá jednak účinky právní moci rozhodnutí, jednak vykonatelnost prvostupňového rozhodnutí. V důsledku přiznání odkladného účinku žalobě mají být osoby dotčené napadeným rozhodnutím postaveny do stejné právní situace, jako by rozhodnutí žádné právní účinky nemělo.*“ (srov. KOCOUREK, Tomáš. Komentář k § 73, in: KÜHN, Zdeněk a kol. Soudní řád správní: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019) Byl-li tedy v nyní projednávané věci přiznán odkladný účinek výslovně „jen“ ve vztahu k rozhodnutím celního ředitelství, byl z povahy věci přiznán též vůči rozhodnutím celního úřadu - dodatečným platebním výměřům. Rovněž z celého znění usnesení ze dne 15. 4. 2013, čj. 31 Af 17/2012 - 357, je zjevné, že směřovalo k „*odložení platební povinnosti*“ - úhrady doměřeného celního dluhu. O tom, že o těchto účincích přiznání odkladného účinku dosud nikdo neměl pochyb, a to včetně stěžovatele, svědčí též obsah soudního spisu a podání všech účastníků a rozhodnutí soudů. I tuto námitku tedy NSS vyhodnotil jako nedůvodnou.

[45] Pro úplnost pak NSS dodává, že právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku je podle § 110 odst. 4 nebo § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán krajský soud i NSS i při přezkumu nového rozhodnutí krajského soudu či správního orgánu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, čj. 1 Azs 16/2021 - 50).

[46] Další námitky stěžovatele se týkají údajně nedostatečně zjištěného skutkového stavu krajským soudem. Stěžovatel namítá, že v průběhu řízení předložil také třetí CD nosič, který obsahoval informace postrádané krajským soudem, které původně nebyly krajskému soudu předány.

[47] V první řadě se NSS pozastavuje nad tímto „*salámovým*“ předáváním správního spisu krajskému soudu. V druhé řadě se NSS pozastavuje nad tím, že ačkoli krajský soud již ve svém původním rozsudku zřetelně uvedl, že správní spis, který mu byl předložen v listinné podobě, neobsahuje žádné doklady, které by prokazovaly skutečné datum, kdy žalobkyně své povinnosti uhradila, se stěžovatel do podání nynější kasační stížnosti neobtěžoval v žádném ze svých

pokračování

přecházejících podání uvést, že správní spis o něco doplnil a zároveň o co. V blanketní kasační stížnosti stěžovatel nijak nepoukázal na to, že by nepředložil krajskému soudu úplný správní spis. V doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 10. 2017 uvádí pouze, že správní spis bude doručen soudu samostatnou zásilkou, a dále namítá, že shledal-li krajský soud, že správní spis je neúplný, měl jej vyzvat k jeho doplnění (též ve vztahu k úhradám celního dluhu). Stěžovatel však neuvádí, že by správní spis, který vrátil NSS, o něco doplnil. Teprve v podání, kterým vracel (postoupil) správní spis NSS v předchozím kasačním řízení, uvedl, že jej tvoří krabice a 3 CD, neuvedl však, že o tyto CD správní spis doplňuje a co na těchto CD je. Tuto skutečnost uvedl teprve v nyní podané kasační stížnosti a krajský soud (ale i NSS v řízení o předchozí kasační stížnosti) tak jen těžko mohl tuto skutečnost sám zjistit. Tato CD jsou navíc poměrně nepřehledně označena. CD, na němž se má nacházet rozpis skutečných úhrad cla, je označeno jako „SPRÁVNÍ SPIS CÚ + GRČ“, další jako „ČR Hodonín“ a „ČR Brno“.

[48] V obecné rovině sice platí, že: „*Neopatrili-li si správní soud, byť nikoliv vlastní vinou, úplný daňový spis, a postavil své rozhodnutí pouze na základě neúplného spisu, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, k níž jsou správní soudy povinny přiblížit z moci úřední. V důsledku tohoto postupu správního soudu, který však tkví v postupu daňových orgánů, bylo porušeno právo stěžovatele na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod.*“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18) S ohledem na procesní situaci v projednávané věci je ovšem vhodné také zohlednit závěry rozsudku NSS ze dne 23. 11. 2017, čj. 1 Afs 340/2016 - 51, podle nichž: „*Pokud správní orgán předloží soudu spis, ve kterém chybí obsah, jednotlivé listiny nejsou řádně číslovány a chronologicky seřazeny, porušuje § 64 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Toto pochybení správního orgánu znemožňuje soudu ověřit, zda je spis úplný a jaké dokumenty obsahoval v době rozhodování správních orgánů.*“ O obdobu posledně uvedené situace se jedná i v nyní projednávané věci.

[49] V této souvislosti je rovněž vhodné zdůraznit, že krajský soud se ve shodě s předchozím zrušujícím rozsudkem NSS ze dne 23. 1. 2020 v nyní napadeném rozsudku zabýval otázkou, kdy skutečně bylo clo uhrazeno a zda žalobkyně uhradila clo předčasně. Vyšel přitom z úvahy, že nelze paušálně vypočítávat jedinou délku doby posečkání a ve vztahu k ní počítat celkovou délku přiznaného odkladného účinku, ale je třeba posoudit důsledky přiznání odkladného účinku ve vztahu k jednotlivým rozhodnutím. Následně krajský soud zpracoval podstatné informace do podrobných tabulek, v nichž vycházel z dat, která jsou uvedena v rozhodnutí napadeném žalobou. Již z výpočtů učiněných na základě těchto dat krajský soud dovodil, že „*je nepochybné, že při zohlednění důsledků přiznání odkladného účinku žalobě ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 17/2012 uhradil jemu doměřené clo do poloviny doby posečkání, tj. uhradil clo předčasně. Závěry žalovaného jsou proto (s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu, které byly uvedeny v kasačním rozsudku) nesprávné, a napadené rozhodnutí tak jako celek nemůže obstát.*“

[50] S těmito závěry krajského soudu se NSS ztotožňuje a v podrobnostech na ně (včetně tabulek) odkazuje, přičemž konstatuje, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku též napravil své dřívější pochybení, kdy byl jeho závěr ohledně nesrovnalostí dat úhrad jednotlivých cel příliš obecný a nebylo z něj možné seznat, která data úhrad vykazují nesrovnalosti. V tomto směru krajský soud vyhotovil přehlednou tabulku, z níž jsou patrné rozpory v datech úhrad podle žalobou napadeného rozhodnutí a dle tvrzení žalobkyně v žalobě (viz odstavec [40] rozsudku krajského soudu). Podstatné přitom také je, že ve dvou případech v napadeném rozhodnutí není vůbec datum úhrady uvedeno. Již z tohoto důvodu je žalobou napadené rozhodnutí minimálně v této části nepřezkoumatelné, na čemž nemůže nic změnit stěžovatelovo doplnění správního spisu. V návaznosti na právě uvedené lze také přisvědčit pochybám žalobkyně, které rozvedla ve vyjádření k nyní podané kasační stížnosti, zda sám stěžovatel při svém rozhodování vůbec vycházel z úplných podkladů - kompletního správního spisu.

[51] NSS tak souhlasí se závěrem krajského soudu, který v napadeném rozsudku v odstavci [42] zdůraznil: „Při zohlednění závěrů Nejvyššího správního soudu je v případě úhrad dne 18. 8. 2014, které nejsou mezi stranami sporné, zřejmé, že žalobce uhradil své povinnosti předčasně, tj. do poloviny doby posečkáni. V důsledku toho rozhodnutí jako celek nemůže obstát a bude na žalovaném, aby se v dalším řízení opětovně zabýval úhradami u každého jednotlivého posečkáni samostatně. Soud proto nevidí žádný důvod, aby odstraňoval rozpory, které ohledně dat úhrady vyplynuly nejen ze žaloby, ale i z odvolání žalobce, ve kterém tento již tvrdil, že své povinnosti hradil v termínech uvedených následně v žalobě. Byl to právě žalovaný, kdo pak v napadeném rozhodnutí uváděl zcela jiná data úhrady povinností žalobce (byť v jeho prospěch, tj. data dřívější). Za této procesní situace je pouze na žalovaném, aby tyto skutečnosti objasnil, neboť mezi žalobou a odvoláním žalobce není věcný rozdíl.“

[52] NSS tedy shrnuje, že krajský soud se v souladu se závěrem NSS vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku zabýval též otázkou, kdy bylo skutečně clo uhrazeno a jak tyto úhrady stěžovatel promítl do svého rozhodnutí. Za výše popsané procesní situace, v níž je zjevné, že rozhodnutí stěžovatele jako celek nemůže obstát, je nadbytečné, aby se správní soudy (v zásadě místo celních orgánů) v této fázi řízení zabývaly úhradou u každého jednotlivého plnění (a v podstatě tak nahrazovaly činnost celních orgánů). To bude věcí žalovaného v dalším řízení. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, ani řízení o kasační stížnosti není pokračováním správního řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, či z poslední doby usnesení NSS ze dne 7. 4. 2022, čj. 5 Azs 81/2022 - 20).

[53] Za této situace nebylo zapotřebí, aby krajský soud doplňoval dokazování, vyzýval stěžovatele k doplnění správního spisu, popř. vycházel a hodnotil údaje na již výše uvedených 3 CD nosičích. Své závěry i v tomto směru (neprovádění dalšího dokazování atd.) krajský soud řádně zdůvodnil např. v odstavcích [41] a [42] napadeného rozsudku, na který NSS i v tomto směru v podrobnostech odkazuje.

[54] Závěrem NSS opět ve shodě s krajským soudem konstatuje, že dle § 157 odst. 7 daňového řádu správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkáni. Jedná se tedy o otázku správního uvážení, kdy se soudy mohou v rámci jejího přezkumu omezit jen na to, zda správní orgán při použití správního uvážení nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda vstupní předpoklady takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem (včetně toho, zda mají oporu v obsahu správního spisu).

[55] V této věci správní soudy hodnotí z více podmínek stanovených stěžovatelem v zásadě pouze jednu podmínku - zda clo žalobkyně předčasně uhradila. K tomu ovšem bylo nezbytné také vyložit důsledky přiznání odkladného účinku žalobě ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 17/2012 (tj. zákonem stanovenou mez), na to navazuje posouzení přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí a to, zda jeho rozhodnutí má oporu v obsahu správního spisu. Jinými slovy řečeno, po stěžovateli se nechce (a ani nemůže chtít) nic jiného, než aby při svém správním uvážení respektoval stanovená pravidla pro možné upuštění od předepsání úroku z posečkáni, jakož i ze zákona vyplývající důsledky přiznání odkladného účinku žalobě (meze stanovené zákonem), a v návaznosti na to, aby přezkoumatelně a na základě řádně zjištěného skutkového stavu své závěry zdůvodnil (mj. vypočetl, zda clo bylo uhrazeno předčasně, či nikoli). Jde přitom jen o jednu z podmínek pro upuštění od předepsání úroku z posečkáni a její splnění tedy nemusí nutně znamenat vyhovění žádosti žalobkyně. Tímto konstatováním ovšem NSS z hlediska dalšího rozhodování správních orgánů ve věci nic nepředjímá ani nenaznačuje - to mu v této fázi řízení nepřísluší.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[56] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[57] Žalobkyně naopak měla ve věci plný úspěch, proto má též nárok na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Náklady řízení spočívaly v odměně advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a paušální náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy činí náklady žalobkyně v řízení před NSS částku 4 114 Kč (včetně DPH, neboť advokát je plátcem této daně), kterou je stěžovatel povinen ve stanovené lhůtě zaplatit.

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

V Brně dne 16. srpna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu