



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: **MERKUR KEY, a.s.**, se sídlem Havlíčkově náměstí 2, Praha 3, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21,

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Generální ředitelství cel (dále též „žalovaný“)], ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu Plzeň (dále jen „celní úřad“), ze dne 21. 7. 2010, č. j. 20739-2/2010-166500-021, tak, že výrok tohoto rozhodnutí, který zněl: „[...] nebude společnosti MERKUR KEY, a.s. požadovaný úrok z přeplatku ve výši 1 487 807 Kč ze strany Celního úřadu Plzeň uhrazen“ byl nahrazen následujícím zněním: „[...] přiznává společnosti MERKUR KEY, a.s., za období od 16. 8. 2007 do 27. 3. 2009 úrok z přeplatku, vráceného dne 27. 3. 2009 na základě rozhodnutí č. j. 4828/09-166500-21 ze dne 11. 3. 2009, ve výši 277 003 Kč“.

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a skutkový základ projednávané věci. Uvedl, že žalovaný sice žalobci přiznal dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nárok na úrok z přeplatku, avšak při jeho výpočtu nesprávně vycházel ze znění zákona účinného k datu 3. 5. 2004, kdy měla nastat původní doba splatnosti dluhu, a nikoli ze znění právní úpravy účinné ke dni následujícímu po dni úhrady částky 5 337 166 Kč žalobcem žalovanému, resp. ke dni vrácení této částky. Žalobce v této souvislosti jednak namítal, že žalovaný řádně neuvedl, proč pokládá datum 3. 5. 2004 za datum původní splatnosti dluhu, a jednak poukázal na rozpor tohoto závěru s právním názorem vysloveným rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, jakož i se závěry obsaženými v předchozím rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50. Z posledně uvedeného dle žalobce vyplynulo, že *„pro úrok při vrácení přeplatku žalobkyni bylo rozhodným právem právo účinné den následující po dni skutečné úhrady nedoplatku ze strany žalobkyně. V tomto okamžiku fakticky vznikla újma žalobkyni v souvislosti s nezákonně doměřenou částkou, se kterou až do doby vrácení nemohla svobodně nakládat. Jelikož dnem platby je u bezhotovostních převodů peněžních prostředků z účtu [§ 61 odst. 1 písm. a) daňového řádu], je rozhodným právem celní zákon, resp. daňový řád, ve znění účinném ke dni 16. 8. 2007“*.

Žalobce dále uvedl, že žalovaný odvíjel své tvrzení, že původní doba splatnosti nastala dne 3. 5. 2004, od rozhodnutí Celního úřadu Plzeň I. ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, tj. výzvy žalobci jako ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka. V odůvodnění rozhodnutí však opomněl připomenout, že toto rozhodnutí zcela postrádalo podstatné náležitosti, a tedy nebylo možné na jeho základě ze strany žalobce vůbec plnit. Na tuto skutečnost žalobce upozornil jak celní úřad, tak žalovaného ve svém odvolání, a v konečném důsledku to byl také důvod, proč celní úřad musel ověřit neplatnost tohoto rozhodnutí. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí uvedl, že ke dni vzniku přeplatku upravovalo způsob výpočtu úroku z přeplatku ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, které bylo s účinností od 1. 1. 2007 novelizováno zákonem č. 230/2006 Sb., přičemž přechodná ustanovení upravila způsob výpočtu úroku z přeplatku u těch případů, kdy původní splatnost posléze vrácené daně nastala před nabytím účinnosti této novely tak, že přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Žalovaný v daném případě označil za původní den splatnosti datum 3. 5. 2004, tzn. den, kdy měla být daň vyměřena neplatným rozhodnutím, jehož neplatnost také následně byla správcem daně ověřena. Žalobce v této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Ústavního soudu (náleze ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98 a ze dne 30. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 107/2000), v níž Ústavní soud vyslovil, že smyslem ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec požadovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého

počátku a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní účinky, ale toliko účinky deklaratorní.

Jestliže tedy podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je možné v daňovém řízení ukládat povinnosti a/nebo přiznávat práva jen rozhodnutím s předepsaným obsahem a předmětná výzva žalobci jako ručiteli těmto požadavkům nevyhovovala, kdy na základě předchozích rozsudků Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Plzni byla ověřena její neplatnost, nebylo takové rozhodnutí způsobilé stanovit žalobci jakoukoli povinnost, včetně povinnosti daň zaplatit. Jakožto rozhodnutí od počátku neexistující tedy nemohlo nabýt vykonatelnosti ani právní moci, a tedy u něj nemohla vzniknout ani lhůta splatnosti. V daném případě tedy bylo nutno aplikovat právní úpravu platnou a účinnou ke dni následujícímu po dni 15. 8. 2007, kdy došlo ke vzniku přeplatku provedením platby ze strany žalobce. Žalobce proto závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že rozhodným dnem pro posouzení nároku žalobce na úrok z přeplatku byl skutečně ve shodě se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu den následující po dni skutečné úhrady daně, byla-li tato daň uhrazena po lhůtě splatnosti tak, jako v posuzovaném případě (blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143). Otázka placení úroků z přeplatku zaviněného správcem daně byla přitom k rozhodnému dni upravena v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, přičemž žalovaný shledal podmínky pro přiznání úroku z přeplatku podle tohoto zákonného ustanovení naplněnými. Pokud se jednalo o způsob výpočtu úroku z přeplatku, v rozhodné době (tj. ke dni 16. 8. 2007) jej upravoval taktéž § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. S účinností od 1. 1. 2007 však bylo toto ustanovení novelizováno zákonem č. 230/2006 Sb., přičemž tato novela obsahovala zásadní změnu týkající se způsobu výpočtu, kdy doposud aplikovaný výpočet za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby byl změněn zavedením aplikace repo sazby stanovené Českou národní bankou (dále též „ČNB“). Přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. pak v souvislosti s touto změnou upravila otázku způsobu výpočtu úroku z přeplatku u těch případů, kdy původní splatnost posléze vrácené daně nastala před nabytím účinnosti této novelizace. Dle čl. VI odst. 5 zákona č. 230/2006 Sb. se právní úprava obsažená v § 64 odst. 6 zákona (tedy aplikace repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů) použije na přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal do účinnosti předmětné novely, tedy do 1. 1. 2007, se použije § 64 odst. 6 zákona v dosavadním znění (tj. aplikace 140 % diskontní sazby). Žalovaný zdůraznil, že právě původní splatnost daně byla v uvedených přechodných ustanoveních jediným referenčním kritériem, na jehož základě se v případě, kdy původní splatnost daně nastala přede dnem nabytí účinnosti novelizace, stanoví úrok z přeplatku na základě právní úpravy účinné do 1. 1. 2007.

Rovněž názor žalobce akcentující nemožnost dovolávat se při aplikaci přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. původní lhůty splatnosti posléze vrácených daní, která

byla určena na základě výzvy ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, neboť tato byla shledána neplatnou, nepovažoval žalovaný za správný. Ačkoli byla následně ověřena neplatnost předmětné výzvy, nelze ji dle žalovaného (s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96) pokládat za rozhodnutí nicotné. Dle žalovaného se tedy v případě výzvy ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, nepochybně jednalo o rozhodnutí, přestože o rozhodnutí neplatné dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pro nedostatek spočívající v neuvedení všech hmotněprávních předpisů, dle kterých bylo rozhodováno, ve výroku tohoto rozhodnutí. Uvedené výzvě tedy, byť byla následně osvědčena její neplatnost, svědčila presumpce správnosti, a tedy založila právně relevantní lhůtu splatnosti daní, k jejichž úhradě byl žalobce jako ručitel tímto aktem vyzván. Žalovaný se proto neztotožnil s názorem žalobce, že uvedená výzva vůbec neexistovala a že se jednalo o rozhodnutí nicotné, jak žalobce mylně dovozoval. Z výše uvedených důvodů se proto žalovaný domníval, že postup celního ředitelství, které posoudilo nárok na úrok z přeplatku dle pravidel účinných ke dni 16. 8. 2007, avšak výši úroku určilo dle týchž pravidel zahrnujících v dané době také účinná přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., byl v souladu s právními předpisy. Žalovaný proto navrhl žalobu jako nedůvodnou v celém rozsahu zamítnout.

III. Replika žalobce

Žalobce reagoval na obsah vyjádření žalovaného podáním repliky. Upozornil, že žalovaný opřel své vyjádření k žalobě o nepravdivé tvrzení, že žalobce pokládal rozhodnutí (výzvu) ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, za rozhodnutí nicotné. Žalobce však uvedl, že nic takového v žalobě netvrdil a ani nemohl, neboť předmětné rozhodnutí nebylo nicotné, ale neplatné, což lze doložit celou genezí tohoto případu, kterou žalobce opětovně pro přehlednost shrnul. Žalobce taktéž znovu připomenul závěry vyslovené Ústavním soudem (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98), který jednoznačně judikoval, že rozhodnutí postrádající některou ze zákonem stanovených podstatných náležitostí nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti proto nemá konstitutivní, ale deklaratorní účinky, tj. autoritativně se prohlašuje, že zde konkrétní právní vztah není, přičemž účinky nastávají již od počátku – *ex tunc*. Žalobce tak v návaznosti na uvedené uzavřel, že nebylo-li zde od počátku žádné rozhodnutí, které by žalobci ukládalo povinnost uhradit konkrétní částku daně, pak ani nemohla nastat splatnost takto nevyměřené daně. Pokud v důsledku neplatného rozhodnutí vznikl dne 15. 8. 2007 přeplatek, bylo třeba, pokud jde o výpočet úroku z tohoto přeplatku, aplikovat právní úpravu platnou a účinnou k tomuto dni. Na základě výše uvedených skutečností proto žalobce setrval na podané žalobě a navrhl, aby krajský soud žalobě v plném rozsahu vyhověl.

IV. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podané žaloby:

Celní úřad Plzeň I, právní předchůdce Celního úřadu Plzeň, propustil dne 19. 12. 2002 společnosti FRAB s.r.o. Žamberk do volného oběhu benzin motorový a vyměřil z něj clo a daně v celkové výši 19 162 834 Kč (z toho clo ve výši 535 194 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 5 178 993 Kč a spotřební daň ve výši 13 448 647 Kč). Celní dluh a daňová povinnost byly žalobcem zajištěny na základě záručního dokladu č. 01CZ810000L000025P005765, a to až do částky 24 500 000 Kč.

Dne 6. 4. 2004 vydal celní úřad pod č. j. R/400002/2004/1 „Výzvu ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka“ (dále též „výzva“), a to do 10 dnů od jejího doručení ve výši odpovídající rozdílu mezi výší zaručené částky celního dluhu a výší celního dluhu uhrazeného, tj. částky 5 337 166 Kč. Žalobce požadoval ověření neplatnosti předmětné výzvy, neboť postrádala náležitosti předvídané zákonem o správě daní a poplatků. Celní úřad žádosti žalobce nevyhověl a postoupil věc Celnímu ředitelství Plzeň (právnímu předchůdci žalovaného, dále též „celní ředitelství“). Podle názoru celního ředitelství výzva splňovala veškeré náležitosti, proto podání žalobce projednal jako odvolání, které rozhodnutím ze dne 12. 8. 2004, č. j. 8442-02/2004-21, zamítl. Žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Plzni zamítl jako nedůvodnou, a to rozsudkem ze dne 17. 8. 2006, č. j. 58 Ca 74/2004 - 42. Zamítnuta byla i kasační stížnost proti tomuto rozsudku, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 196/2006 - 80.

Dne 15. 8. 2007 byla na účet celního úřadu žalobcem odeslána částka ve výši 5 337 166 Kč.

Na základě žalobcem podané ústavní stížnosti Ústavní soud svým nálezem ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 196/2006 - 80, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 8. 2006, č. j. 58 Ca 74/2004 - 42, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ten v novém řízení rozsudkem ze dne 30. 9. 2008 rozhodnutí celního ředitelství ze dne 12. 8. 2004, č. j. 8442-02/2004-21, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Celní ředitelství na základě tohoto zrušovacího rozsudku dne 13. 4. 2008 uložilo celnímu úřadu ověřit neplatnost vydané výzvy ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1. Neplatnost výzvy celní úřad ověřil svým rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, č. j. 19663-2/08-166500-021. Následně dalším rozhodnutím ze dne 11. 3. 2009, č. j. 4828/09-166500-021, celní úřad rozhodl vrátit žalobci přeplatek ve výši 5 337 166 Kč, kdy ve výroku tohoto rozhodnutí uvedl, že zmíněnou částku vrací „jako část celního dluhu, který byl vyměřen dlužníkovi FRAB spol. s r.o. [...] rozhodnutím č. j. 926/2003, dodatečný platební výměr č. 6558300049 ze dne 6. 2. 2003 a byl částečně uhrazen právníkem osobou MERKUR KEY, a.s. [...] jako ručitelem, na základě rozhodnutí č. j. R/400002/2004/1, ze dne 23. 2. 2004, u kterého byla ověřena neplatnost rozhodnutím č. j. 19663-2/08-166500-021 ze dne 23. 2. 2009“.

Dne 27. 3. 2009 byla uvedená částka odepsána z účtu celního úřadu a zaslána zpět na účet žalobce.

Následně, přípisem ze dne 10. 5. 2010, nazvaným jako „Výzva k úhradě dlužných úroků“ žalobce vyzval celní úřad, aby mu uhradil dlužné úroky z přeplatku v celkové výši 1 487 807 Kč. Výzvu odůvodnil tím, že na základě nálezu Ústavního soudu a druhého

rozsudku Krajského soudu v Plzni celní úřad ověřil neplatnost svého rozhodnutí (výzvy) ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, v důsledku čehož se částka ve výši 5 337 166 Kč uhrazená žalobcem dne 15. 8. 2007 stala přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Celní úřad jako správce daně tedy byl povinen tento přeplatek nejen vrátit bez žádosti do patnácti dnů, neboť jeho vznik zavinil (což také splnil vydáním rozhodnutí ze dne 11. 3. 2009, č. j. 4828/09-166500-021), ale současně byl povinen žalobci zaplatit také úrok z přeplatku, jak stanovil § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Celní úřad držel bez právního titulu částku ve výši 5 337 166 Kč neoprávněně od 16. 8. 2007, kdy ji žalobce uhradil, do 29. 3. 2009, kdy byla žalobci vrácena, tj. celkem 592 dnů. Žalobce pak v přehledné tabulce vyčíslil konkrétní způsob výpočtu výše úroku z přeplatku.

Celní úřad dne 21. 7. 2010 vydal pod č. j. 20739-2/2010-166500-021 rozhodnutí, že požadovaný úrok z přeplatku žalobci nebude uhrazen. V odůvodnění rozhodnutí celní úřad uvedl, že celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů) jako *lex specialis* upravuje v ustanovení § 285 zaplacení úroku celním úřadem, a proto celní úřad postupoval podle tohoto právního předpisu, nikoli podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, které dle názoru celního úřadu na danou věc nedopadaly. Celní úřad doplnil, že celní předpisy, mezi které spadá i celní zákon, jsou s přihlédnutím k původnímu zákonu o dani z přidané hodnoty a původnímu zákonu o spotřební dani používány také pro správu daně z přidané hodnoty a spotřební daně, vykonávanou v souvislosti s dovozem zboží. Zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o spotřebních daních pak stanovily, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty, resp. spotřební daně, za období před vstupem České republiky do Evropské unie, platí nadále právní předpisy používané před 1. 5. 2004, tedy celní předpisy (celní zákon). Rozhodnutí o vrácení uhrazené částky celního dluhu nabylo právní moci dnem 9. 4. 2009 a tato částka byla odepsána z účtu celního úřadu dne 27. 3. 2009. Proto nárok na zaplacení úroku celním úřadem ve smyslu § 285 celního úřadu nevznikl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí odvoláním, jehož stěžejní námitkou byl podrobně zdůvodněný právní názor, že celní úřad v daném případě nemohl postupovat podle § 285 celního zákona, ale byl povinen aplikovat § 64 zákona o správě daní a poplatků. Celní ředitelství rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010, zn. 8921-2/2010-160100-21, odvolání žalobce zamítlo. V odůvodnění rozhodnutí se zabývalo otázkou povahy řízení o úhradě úroků z přeplatku, přičemž dospělo k závěru, že i v případě, kdy dochází k vrácení daně z přidané hodnoty a daně spotřební, se jedná o vrácení cla, neboť obě daně jsou součástí celního dluhu vzniklého v souvislosti s dovozem zboží. Z tohoto důvodu se tedy na ně vztahuje stejný režim jako v případě cla, tj. podmínky, za kterých je celní orgán jako správce daně povinen platit úroky při vrácení cla, bylo nutno posuzovat podle celního zákona. Žalovaný tak dospěl k závěru, že celní úřad postupoval správně, pokud na daný případ aplikoval ustanovení § 285 celního zákona jako *lex specialis*, a pokud dospěl k závěru, že v daném případě nebyly podmínky pro vyplacení žalobcem požadovaných úroků naplněny.

I toto rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Krajský soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50, rozhodnutí celního ředitelství zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl, že v posuzované věci byla klíčovou problematika úhrady úroků při vrácení protizákonně vyměřených částek cla a daní vybíraných při dovozu, tj. při vrácení přeplatku. Spornými mezi účastníky přitom

byly dvě zásadní otázky, a to (1) zda rozhodným právem byl celní zákon, případně zákon o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době vzniku celního dluhu (tj. ke dni 19. 12. 2002), jak tvrdil žalovaný, nebo v době vydání rozhodnutí, jímž celní úřad ověřil neplatnost výzvy (tj. ke dni 10. 3. 2009), jak tvrdil žalobce; a (2) otázka, zda úrok při vrácení tohoto přeplatku bylo nutno posuzovat podle celního zákona nebo daňového řádu. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že problematikou úroku při vrácení protizákonně vyměřených částek cla, daně z přidané hodnoty a daně spotřební při dovozu se zabýval Nejvyšší správní soud, který v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, publikovaném pod č. 2511/2012 Sb. NSS, vyslovil, že „*zavinil-li celní orgán jako správce daně vznik přeplatku daně z přidané hodnoty či spotřební daně uhrazené společně se clem v době do 30. 6. 2002, je nutno nárok na úrok při vrácení tohoto přeplatku posuzovat podle § 64 odst. 6, případně § 73 odst. 10, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nikoliv podle § 291 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona*“.

Krajský soud se s výše uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu zcela ztotožnil, a byť v jím posuzovaném případě nastaly rozhodné skutečnosti v jiném časovém úseku, dospěl k závěru, že z předmětného usnesení rozšířeného senátu bylo možno vycházet i v přezkoumávaném případě. Krajský soud se dále zabýval první spornou otázkou, kterou rovněž řešil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu a v němž vyslovil, že pro úrok při vrácení přeplatku „*je u daní rozhodným právem právo účinné v době splatnosti (den následující po původní splatnosti daně) jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena (§ 64 odst. 6, věta čtvrtá před středníkem zákona o správě daní a poplatků); byla-li uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně (§ 64 odst. 6, věta čtvrtá za středníkem)*“. V souladu s těmito závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu krajský soud uzavřel, že v posuzovaném případě bylo rozhodným právem právo účinné den následující po dni skutečné úhrady nedoplatku ze strany žalobce. V tomto okamžiku fakticky vznikla újma žalobci v souvislosti s nezákonně doměřenou částkou, se kterou až do doby jejího vrácení nemohl svobodně nakládat. Jelikož dnem platby je dle § 61 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků u bezhotovostních převodů prováděných bankou den, kdy bylo uskutečněno odepsání peněžních prostředků z účtu, bylo rozhodným právem právo účinné ke dni 16. 8. 2007.

V novém rozhodnutí (nyní napadeném žalobou) žalovaný s ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl k závěru, že v daném případě nebylo možno v otázce posouzení nároku žalobce na přiznání úroku z přeplatku, který vznikl v souvislosti s úhradou daně z přidané hodnoty a daně spotřební, aplikovat ustanovení celních předpisů, ale bylo nutno postupovat podle obecných předpisů o správě daní a poplatků, a to ve znění účinném ke dni 16. 8. 2007. Dle žalovaného tak celní úřad pochybil, pokud na danou věc aplikoval ustanovení § 285 celního zákona. Žalovaný v tomto rozsahu shledal odvolání žalobce důvodným, a proto přistoupil ke změně napadeného rozhodnutí tak, že výrok prvostupňového rozhodnutí celního úřadu, který zněl: „*[...] nebude společnosti MERKUR KEY, a.s. požadovaný úrok z přeplatku ve výši 1 487 807 Kč ze strany Celního úřadu Plzeň uhrazen*“ nahradil následujícím zněním: „*[...] přiznává společnosti MERKUR KEY, a.s., za období od 16. 8. 2007 do 27. 3. 2009 úrok z přeplatku, vráceného dne 27. 3. 2009 na základě rozhodnutí č. j. 4828/09-166500-21 ze dne 11. 3. 2009, ve výši 277 003 Kč*“. Žalovaný dále posoudil také způsob výpočtu úroku. V této souvislosti uvedl, že v rozhodné době, tj. ke dni 16. 8. 2007, upravoval způsob výpočtu úroku

z přeplatku zaviněného správcem daně § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován zákonem č. 230/2006 Sb., přičemž ve vztahu k řešenému problému obsahovala předmětná novelizace zásadní změnu týkající se způsobu výpočtu, kdy doposud aplikovaný výpočet za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby byl změněn zavedením aplikace repo sazby stanovené ČNB. Přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. pak v souvislosti s touto změnou upravila otázku způsobu výpočtu úroku z přeplatku u těch případů, kdy původní splatnost posléze vrácené daně nastala před nabytím účinnosti této novelizace. Právě původní splatnost daně byla dle žalovaného v uvedených přechodných ustanoveních jediným referenčním kritériem, na jehož základě se v případech, kdy původní splatnost daně nastala přede dnem nabytí účinnosti novelizace, stanovil úrok z přeplatku na základě právní úpravy účinné do 1. 1. 2007. Dle názoru žalovaného pak právě uvedené ustanovení dopadalo na posuzovaný případ, neboť původní lhůta splatnosti posléze vrácených daní uplynula dne 3. 5. 2004. V rozhodné době, tedy ke vzniku přeplatku, byl tedy pro správu daní účinný zákon o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 230/2006 Sb., který obsahoval přechodná ustanovení týkající se výpočtu úroku z přeplatku za situace, kdy původní lhůta splatnosti uplynula přede dnem 1. 1. 2007. Původní den splatnosti byl tedy v daném případě rozhodným pro určení způsobu výpočtu úroku, tj. výpočtu za pomoci 140 % diskontní sazby a nikoli repo sazby stanovené ČNB.

V. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Úvodem krajský soud podotýká, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkovém stavu věci, který plně koresponduje s obsahem správního spisu popsáním v bodu IV. tohoto rozsudku. Mezi účastníky řízení rovněž není sporu o tom, že žalobci náleží úrok z přeplatku zaviněného správcem daně a že právem rozhodným pro výpočet tohoto úroku je v intencích shora citovaných závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (srovnej usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, publikované pod č. 2511/2012 Sb. NSS) zákon o správě daní a poplatků účinný v den následující po dni skutečné úhrady daně, byla-li daň uhrazena později než v původní době splatnosti, tj. ke dni 16. 8. 2007.

V projednávané věci je však, pokud je o aplikovanou právní úpravu, mezi účastníky řízení spor, zda v daném případě mělo dojít k aplikaci přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., který s účinností od 1. 1. 2007 novelizoval ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků upravující výpočet úroku v předmětné věci. Tato novelizace obsahovala zásadní změnu týkající se způsobu výpočtu úroku, kdy namísto doposud

aplikovaného výpočtu za použití 140 % diskontní úrokové sazby ČNB se při výpočtu úroku z přeplatku zaviněného správcem daně nově vycházelo z repo sazby stanovené ČNB.

Krajský soud v předchozím řízení rozsudkem ze dne 30. 5. 2014, č. j. 57 Af 71/2012 - 86, rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud se neztotožnil se závěry žalovaného, který na základě aplikace přechodných ustanovení provedl výpočet úroku z přeplatku podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, tedy za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby ČNB. Krajský soud uvedl, že již ve svém předchozím zrušovacím rozsudku ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50, zavázal žalovaného právním názorem, že v projednávané věci bylo rozhodným právem právo účinné ke dni 16. 8. 2007, kdy žalobce nedoplatek uhradil. Dle krajského soudu to byl právě okamžik zaplacení, od kterého směrem do budoucna trvalo neoprávněné zadržování částky státem až do okamžiku jejího navrácení, přičemž úrok z tohoto přeplatku vyjadřuje ekonomickou náhradu (cenu peněz) za toto období. Není tedy možné (obdobně jako v civilním právu u úroků z prodlení) se při výpočtu vracet do minulosti a zkoumat případné novelizace provedené v minulosti (zde s účinností od 1. 1. 2007). Dle krajského soudu tak bylo nutno ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků aplikovat ve znění účinném právě v tom okamžiku, kdy došlo ke vzniku přeplatku. Krajský soud dále nesouhlasil ani se závěrem žalovaného, že původní splatnost daní nastala na základě výzvy žalobce jako ručitele k úhradě nedoplatku ze dne 6. 4. 2004. Tato výzva totiž byla neplatným rozhodnutím, které nemohlo od počátku založit žádný právní vztah mezi žalobcem a celním úřadem, a tedy ani splatnost jím vyměřené daně.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 5. 2015, č. j. 3 Afs 145/2014 - 18, předchozí rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud přisvědčil kasačním námitkám žalovaného, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace článku IV. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., vycházel-li při výpočtu výše úroku z přeplatku z ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007. Krajský soud je vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 3 Afs 145/2014 - 18, vázán a nemůže se od nich odchýlit.

Podle čl. V bodu 17 zákona č. 230/2006 Sb. se v § 64 odst. 6, větě první, zákona o správě daní a poplatků slova *"140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí"* nahrazují slovy *"repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí"* a ve větě druhé se slova *"140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí"* nahrazují slovy *"repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí"*.

Pokud jde o znění přechodných ustanovení obsažených v čl. VI zákona č. 230/2006 Sb., dle jejich bodu 5 platilo, že se *úprava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní*

a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Podle čl. XXI zákona č. 230/2006 Sb. nabyly čl. V bod 17 a čl. VI účinnosti dne 1. 1. 2007.

Žalovaný tak v intencích citovaných přechodných ustanovení vycházel při výpočtu úroku z přeplatku z dosavadní právní úpravy provádějící výpočet za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby ČNB, nikoli na základě nově zakotvené repo sazby ČNB, a to s odůvodněním, že původní splatnost daní nastala dle vydané výzvy žalobci jako ručiteli dne 3. 5. 2004.

V tomto postupu žalovaného krajský soud v návaznosti na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu neshledal pochybení. Krajský soud ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu, jimiž je ve své rozhodovací činnosti vázán, uvádí, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že přechodné ustanovení čl. V bodu 17 zákona č. 230/2006 Sb., „jednoznačně řeší způsob rozlišení výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2006 a ve znění od 1. 1. 2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je daný přeplatek vázán. Pro úplnost lze shrnout, že nastane-li původní den splatnosti příslušné daně před 1. 1. 2007, je nutno úrok z přeplatku vztahující se k dani počítat podle úpravy v § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007“.

V nyní projednávaném případě byl celní dluh (včetně daně z přidané hodnoty a spotřební daně) vyměřen rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 12. 2002, splatnost celního dluhu byla stanovena ve lhůtě 10 dnů od data převzetí rozhodnutí, tj. od 19. 12. 2002, a tento celní dluh byl zajištěn individuálním ručením žalobce. O těchto skutečnostech přitom nebylo mezi účastníky řízení sporu. Ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že v projednávané věci není relevantní, že žalobce byl celním úřadem vyzván k úhradě teprve dodatečně doměřeného celního dluhu (tj. doměřené částky daně z přidané hodnoty, spotřební daně a stanoveného penále). Tento daňový nedoplatek (byť by i nesprávně dodatečně vyměřený) je součástí původní daně, od jejíž (řádné splatnosti) předmětné přechodné ustanovení racionálně odvozuje výši úroku z přeplatku. V této věci pak není významné ani to, že žalobce byl jako ručitel vyzván k úhradě celního dluhu teprve poté, co jej neuhradil celní dlužník. Na splatnost celního dluhu dle § 269 celního zákona totiž nemělo vliv to, že byl zajištěn individuálním záručním dokladem. Pokud tedy zákonodárce v přechodném ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. důsledně aplikoval zákaz retroaktivity a daňový subjekt (hlavní dlužník) se z hlediska stanovení výše úroku z přeplatku nemůže dovolávat skutečnosti, že daň zaplatil po její (řádné) splatnosti, nemůže se této skutečnosti dovolávat ani jeho ručitel, v daném případě žalobce.

Celní ředitelství Plzeň tak správně aplikovalo ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, v němž byl k tomuto dni upraven úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Při výpočtu úroku z přeplatku však muselo vzít současně v úvahu i novelu tohoto ustanovení nabývající účinnosti dne 1. 1. 2007, a to včetně jejího přechodného ustanovení obsaženého v čl. VI bodu 5. Podle citovaného přechodného ustanovení se totiž nová právní úprava výpočtu úroku měla uplatnit jen u toho přeplatku na dani, jejíž původní den splatnosti nastal po účinnosti tohoto zákona, tj. po dni 1. 1. 2007. To však nebyl uvedený případ, neboť

v posuzované věci původní den splatnosti celního dluhu nastal již ve lhůtě 10 dnů od 19. 12. 2002.

Celní ředitelství Plzeň tak v žalobou napadeném rozhodnutí správně zdůraznilo, že právě původní splatnost daně byla podle uvedeného přechodného ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. jediným referenčním kritériem pro stanovení způsobu výpočtu úroku z přeplatku. Chybně však za tuto původní splatnost daně považovalo splatnost dodatečně doměřeného celního dluhu stanovenou na základě výzvy žalobci jako ručiteli ze dne 6. 4. 2004. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, neboť ke stanovení úroku z přeplatku došlo i přes tuto skutečnost na základě správné právní úpravy účinné do 31. 12. 2006. Krajský soud proto ve vztahu k této právní otázce neshledal žalobní námitky důvodnými.

Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku dovodil, že v nyní projednávaném případě byl celní dluh (včetně daně z přidané hodnoty a spotřební daně) vyměřen rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 12. 2002, kdy splatnost celního dluhu byla stanovena ve lhůtě 10 dnů od data převzetí rozhodnutí, tj. od 19. 12. 2002, a kdy tedy nebylo relevantní, že žalobce byl následně celním úřadem k úhradě dodatečně doměřeného celního dluhu vyzván. Původní splatnost daně se tedy neodvívěla od splatnosti dodatečně doměřeného celního dluhu stanoveného na základě výzvy žalobci jako ručiteli. Z tohoto důvodu proto bylo nadbytečné, aby se krajský soud zabýval se námitkami žalobce vztahujícími se k otázce účinků rozhodnutí – výzvy ručitele k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka ze dne 6. 4. 2004 – neboť závěry, které by krajský soud k otázce účinků předmětné výzvy vyslovil, by (jak uvedl i Nejvyšší správní soud) neměly vůbec žádný vliv na posouzení projednávané věci a zákonnost vydaného rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a to ani v řízení o žalobě před krajským soudem, ani v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, kde byl úspěšným stěžovatelem. Proto krajský soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, **n e n í** kasační stížnost přípustná.

To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

V takovém případě lze kasační stížnost podat do dvou týdnů po jeho doručení u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 29. června 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková