



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci **žalobce: CZT, a. s.**, se sídlem Bratraců Veverkových 396, Pardubice, IČ: 25272322, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2011, č. j. 7936-2/2011-900000-302,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného, uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo v odvolacím řízení změněno rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 18. 1. 2011, č. j. 632/2011-060100-23, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o zaplacení úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Rozhodnutí celního ředitelství bylo změněno pouze ve formulaci výroku rozhodnutí a v uvedení právních předpisů tak, že žádosti žalobkyně nebylo vyhověno.

Žalobkyně žádostí ze dne 22. 12. 2010 požádala správce daně o zaplacení zákonného úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní z důvodu přeplatku na zajištění

spotřební daně pro provozovaný daňový sklad v částce 3 000 000 Kč. Tuto částku považovala za přeplatek na zajištění této daně zaplacenou z důvodu nepovolení snížení zajištění daně na základě její žádosti ze dne 25.1.2007 a současného stanovení zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč oproti doposud sníženému zajištění daně v částce 10 000 000 Kč stanovenému původním rozhodnutím ze dne 3.3.2006. Poukázala přitom na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 322/2007, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2007 ve věci nepovolení snížení daně a stanovení výše zajištění daně na částku 13 000 000 Kč.

Spor mezi žalobcem a správcem daně v daňovém řízení vznikl v otázce, zda částka 3 000 000 Kč byla přeplatkem na dani způsobilým k vrácení žalobkyni. Správce daně zastává názor, že zajištění daně svou povahou není dani ve smyslu daňového řádu, proto na něm nemůže vzniknout přeplatek, oproti tomu žalobkyně tvrdí, že přeplatek na zajištění spotřební daně je dani a v důsledku nepovolení snížení zajištění daně a jejího navýšení o částku 3 000 000 Kč jí vznikl vratitelný přeplatek.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí posuzoval požadovaný úrok z přeplatku ve výši 3 000 000 Kč tak, že jde o rozdíl mezi původně povoleným snížením zajištění daně v částce 10 000 000 Kč (rozhodnutím ze dne 3. 3. 2006) a částkou složenou na zajištění daně po vydání rozhodnutí o zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč (rozhodnutím ze dne 21.3.2007). Žalovaný nejprve vymezil právní předpis, který na předmětnou věc dopadá a který je rozhodný pro vedení řízení. S ohledem na podání žádosti o zaplacení úroku z přeplatku ze dne 23. 12. 2010 a na vydání rozhodnutí celního ředitelství dne 18. 1. 2001, tedy již za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, žalovaný postupoval podle ustanovení § 264 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 254 daňového řádu, které dopadá na úrok z neoprávněného jednání správce daně za zde stanovených podmínek.

Žalovaný se nejprve zabýval posouzením, zda na spotřební zajištění daně může vzniknout přeplatek na dani ve smyslu daňového řádu. Uvedl, že přesto, že zajištění daně je peněžitým plněním, které v § 2 upravuje daňový řád, nelze jej podřadit pod legislativní zkratku „daň“, protože nesplňuje podmínku příjmu veřejného rozpočtu ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu, a tuto podmínku by nesplňovalo ani podle právní úpravy zákona o správě daní. Zajištění daně se poskytuje složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky a deponovaná hotovost není odváděna do jakéhokoliv veřejného rozpočtu, ani s ní není nijak nakládáno ve prospěch státu či správce daně. Částka odepsaná ze zajištění daně se stává daní až převodem na daňovou pohledávku po splatnosti, která vznikla ze zajištěných operací. Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních) k jinému účelu nelze zajištění daně použít. Přeplatkem je pak podle § 154 odst. 1 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně tohoto účtu. Shodně tak byl přeplatek koncipován i podle § 64 odst. 1 dříve platného zákona o správě daní. Z tohoto žalovaný dovodil, že zajištění daně není dani, která by po splnění zákonných podmínek mohla mít status vratitelného přeplatku. Dále žalovaný uvedl, že zrušením rozhodnutí žalovaného v původním řízení Městským soudem v Praze nebylo nikterak dotčeno prvostupňové rozhodnutí o zajištění daně, neboť odvolání v té době nemělo odkladný účinek, a ten nepřipouští ani současná právní úprava dle § 109 odst. 5 daňového řádu. Tedy žalobkyně ani po rozsudku Městského soudu v Praze nedisponovala povolením ke snížení zajištění daně podle § 21 odst. 12 zákona o spotřební dani, protože původní rozhodnutí o snížení zajištění daně zaniklo uplynutím doby, na kterou bylo vydáno, tj. dnem

31. 3. 2007 a další povolení ke snížení zajištění bylo vydáno celním ředitelstvím až 12. 6. 2009. V tomto mezidobí bylo povinností daňového subjektu dle § 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních sledovat zajištění spotřební daně a dle zákonných podmínek zajištění daně zvýšit. Částka 3 000 000 Kč, o kterou bylo celním ředitelstvím navýšeno zajištění daně nelze proto považovat za vratitelný přeplatek, protože tato výše zajištění odpovídala skutkovému i právnímu stavu zajištění daně v té době na daňový sklad, provozovaný žalobkyní, a nelze tedy hovořit o vratitelném přeplatku ve smyslu rozdílu kreditní a debetní strany osobního daňového účtu. Skutečnost, že zajištění daně není daní, nasvědčuje také fakt, že nemůže být použito na úhradu jiných nedoplatků na osobním daňovém účtu dlužníka, v případě, že by bylo vyšší, než vyžaduje zákon o spotřebních daních. Nelze uvažovat ani o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, neboť zákonnou podmínkou vzniku úroku je, že rozhodnutí, které bylo zrušeno, bylo vydáno vůči daňovému subjektu v nalézacím řízení, tedy v rozhodnutí o stanovení daně.

Žalovaný se dále vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, která tvrdila, že vznik přeplatku zavinil správce daně tím, že nesprávně a neúplně zjistil skutkový stav a nestanovil správně výši zajištění daně na daňový sklad. Dovolává se rozsudku Městského rozsudku v Praze, z něhož vyplývá, že zajištění daně nebylo vyměřeno po právu a jednoznačně z něj plyne, že celní ředitelství při zjišťování solventnosti rentability a likvidity daňového subjektu vycházelo z různých metod a výpočtů, které nevedly ke konkrétnímu závěru. Žalobkyně tedy dovozovala, že celní ředitelství ve svém původním rozhodnutí pochybilo, čímž byla splněna podmínka zavinění vzniku přeplatku.

K uvedenému žalovaný přisvědčil žalobkyni, že pojem „zavinění“ je třeba i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládat jako pochybení, nicméně v dané věci ze strany správce daně k pochybení nedošlo, neboť žádný přeplatek na zajištění daně nevznikl. Pochybení správce daně nelze dovozovat z rozsudku Městského soudu v Praze, který zrušil původní rozhodnutí žalovaného o snížení zajištění spotřební daně pro nepřezkoumatelnost, neboť soud v rozsudku nezpochybnil závěry žalovaného ohledně snížení daně, ale vytkl žalovanému nedostatečné vypořádání konkrétních odvolacích námitek žalobkyně z hlediska finanční analýzy jako podmínky pro snížení zajištění daně. K otázce přeplatku žalovaný poukazuje na to, že zajištění daně není plněním ve prospěch rozpočtu veřejnoprávní korporace, ale je nutnou podmínkou podnikatelské činnosti s vybranými výrobky, podle zákona o spotřební dani. Nesplnění zajištění daně nemá žádné sankční následky, ale vede k nevydání nebo odejmutí povolení. Řízení o snížení zajištění daně je pak v dispozici daňového subjektu, zahajuje se výhradně na žádost a vychází ze splnění zákonných podmínek a podkladů, které poskytuje správci daně daňový subjekt. Pokud bylo celním ředitelstvím rozhodnuto o stanovení zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč, pak sice tato část rozhodnutí byla vydána nad rámec žádosti daňového subjektu o snížení zajištění daně, avšak Celní ředitelství stanovením této výše sledovalo pouze deklaratorní konstatování povinnosti žalobkyně k doplnění zajištění daně tak, aby mohla kontinuálně probíhat činnost žalobkyně.

Žalovaný se dále zabýval odvolací námitkou nepředvídatelnosti rozhodování správce daně, že ohledně snížení zajištění daně na období předcházející, kdy žalobkyně nakupovala tabákové výrobky v hodnotě 639 600 000 Kč, došlo ke snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč. Žalovaný uvedl, že v žalobkyní uváděném případě, by zajištění činilo max. částku dle § 116a zákona o spotřebních daních ve výši 50 000 000 Kč a nikoliv 10 000 000 Kč, jak tehdy rozhodl správce daně a v tomto ohledu se tedy částka 13 000 000 Kč následně stanovená ve snížení zajištění daně nejeví jako nelogická a nepředvídatelná. V tomto směru celní ředitelství svými úvahami o výši zajišťovací povinnosti žalobkyně toliko přdestřelo

stav, který by nastal v případě nepovolení zajištění daně na období od 1. 4. 2006 do 31. 3. 2007, přičemž žalovaný poukazuje na to, že zákon o spotřební dani předpokládá, že podmínky k povolení snížení zajištění daně se mohou v průběhu času měnit a z tohoto důvodu stanoví maximální možnou platnost takového povolení na dobu jednoho roku ode dne vydání. Částka 13 000 000 Kč stanovená na zajištění daně rozhodnutím o zajištění, byla stanovena v souladu s § 21 odst. 7 zákona o spotřební dani.

K odvolacím námitkám ohledně nesprávné aplikace ustanovení § 21 odst. 7 ve spojení s § 21 odst. 13 zákona o spotřební dani žalovaný argumentuje konstrukcí ustanovení § 21 zákona o spotřební dani. Uvádí, že možnost snížení zajištění daně nebo upuštění zajištění daně je zcela samostatným institutem, o kterém se rozhoduje na žádost, na snížení zajištění daně není právní nárok a takové rozhodnutí může mít pozitivní nebo negativní výsledek pro žadatele. Stanovení částky zajištění daně je pouze deklaratorním uvedením výše, do které je daňový subjekt povinen dozajistit daň. Tedy pokud celní ředitelství zamítlo žádost žalobkyně o snížení zajištění daně podle § 21 odst. 13 zákona o spotřební dani a současně stanovilo výši zajištění, podle § 21 odst. 8 zákona o spotřební dani rozhodného v té době, pak není zřejmé kam odvolací námitky žalobkyně ohledně aplikace ustanovení § 21 odst. 7 a § 21 odst. 13 směřují.

K odvolací námitce, že žalobkyně byla v prvostupňovém rozhodnutí nesprávně poučena o opravném prostředku, neboť byla oprávněna podle § 254 odst. 5 daňového řádu podat námitku podle § 159 citovaného zákona a následně se odvolat, žalovaný uvedl, že v dané věci nešlo o postup správce daně, ale o rozhodnutí o žádosti žalobkyně na úročení vratitelného přeplatku, a protože žádný vratitelný přeplatek v důsledku rozsudku Městského soudu v Praze nevznikl, nebyly prováděny žádné úkony, které by bylo možno rozporovat námitkou. Celní ředitelství rozhodovalo ve smyslu § 155 daňového řádu o žádosti. Proti takovému rozhodnutí je možné se odvolat do patnácti dnů ode dne jeho doručení. Celní ředitelství však v poučení chybně použilo odvolací lhůtu podle ustanovení § 109 odst. 4 daňového řádu, čímž poskytlo žalobkyni lhůtu pro podání odvolání delší a žalobkyně tak na procesním oprávnění nebyla nikterak krácena.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné z několika důvodů.

Žalobkyně předně nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že zajištění daně podle § 21 zákona o spotřební dani nelze podřadit pod legislativní pojem „daň“. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že je-li zajištění daně stanoveno v nesprávné výši, či způsobem, který není schopen správce daně řádně zdůvodnit, nemá charakter vratitelného přeplatku. V dané věci je tímto vratitelným přeplatkem částka 3 000 000 Kč, o kterou bylo stanoveno zajištění daně vyšší, než v původní výši 10 000 000 Kč. Žalobkyně s odkazem na komentář, k daňovému řádu tvrdí, že pod pojmem „daň“ je třeba rozumět veškerý příjem veřejného rozpočtu, kterým je v tomto případě bezpochyby také výše uvedený přeplatek ve výši 3 000 000 Kč s příslušenstvím. Plnění žalobkyně ve výši 3 000 000 Kč splňuje podmínku definice daně jako nuceného autoritativně uloženého závazku k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, bez ohledu na označení, jež musí být uloženo na základě zákona. Takový charakter má zajištění

daně na daňový sklad podle § 21 zákona o spotřební dani, které je stanoveno předpisem z oblasti veřejného práva a ve prospěch veřejného rozpočtu, byť jde o plnění dočasné.

Žalobkyně souhlasí s tím, že částka zajištění daně, složená na specifický účet celního úřadu jako zajištění daně, není úročena. To však neplatí v případě, kdy na zajištění daně vznikl přeplatek, který zavinil správce daně tím, že uložil daňovému subjektu zajištění daně v nesprávné výši nebo jej stanovil oproti původně složené částce neodůvodněným způsobem.

Podle žalobkyně tomu, že zajištění daně spadá pod pojem „daň“, napovídá i důvodová zpráva k daňovému řádu, která reflektuje skutečnost, že do 31. 12. 2010 platilo ustanovení § 138 zákona o spotřební dani, podle něhož se v řízení ve věcech upravených tímto zákonem postupovalo podle zákona o správě daní, vyjma správních deliktů. Toto ustanovení však bylo současně platným daňovým řádem zrušeno a důvodová zpráva odůvodnila toto zrušení nadbytečností s tím, že postup při správě poplatku vyplývá z § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně s odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu vyvozuje, že zajištění daně podle § 21 zákona o spotřebních daních má být spravováno podle daňového řádu, a tedy se jedná o peněžité plnění, které je příjmem veřejného rozpočtu, z hlediska fikce, o níž hovoří zákonodárce v důvodové zprávě. Z tohoto důvodu proto přeplatek, který zavinil správce daně v částce o 3 000 000 Kč, než bylo původních 10 000 000 Kč, splňuje všechny náležitosti legislativního pojmu „daň“. Tento přeplatek se proto stal dočasně příjmem veřejného rozpočtu, jak to předpokládalo ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a jak to předpokládá ustanovení § 2 nyní platného daňového řádu. Podle žalobkyně tedy složením částky o 3 000 000 Kč vyšší došlo ke vzniku vratitelného přeplatku na dani.

Žalobkyně požaduje úrok z přeplatku na základě pochybení (zavinění) správce daně a žalovaného, neboť dovozuje, že tuto částku složila na základě rozhodnutí správce daně, jež bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2010, pod sp. zn. 9Ca 322/2007. Městský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného vykazuje vady nepřezkoumatelnosti takového rozsahu, že jsou důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Městský soud shledal pochybení v nedostatečném odůvodnění správního uvážení o zákonných kritériích stanovených v § 20 odst. 13 zákona o spotřebních daních, které podmiňují žalobkyní požadované snížení zajištění daně. Žalobkyně poukazuje na závěry rozsudku městského soudu, podle kterých soud pro nedostatečné odůvodnění rozhodnutí o snížení zajištění daně neměl podmínky k přezkoumání, z čeho správní orgány vycházely při stanovení výše zajištění daně podle § 21 odst. 8 v určené částce. Podle žalobkyně tak správní orgány neprokázaly, proč právě částku 13 000 000 Kč, tedy o 3 000 000 Kč vyšší než požadovala žalobkyně, musela žalobkyně na zvláštní účet Celního úřadu složit. Žalobkyně tak vyslovuje námitku, že v řízení před Městským soudem nebylo postaveno na jisto, že částka o 3 000 000 Kč vyšší byla stanovena ve správné výši. Z uvedeného důvodu se žalobkyně domáhá uplatnění zásady, že v pochybnostech má být rozhodováno ve prospěch, a to zejména za situace, kdy správní orgán je tím, který je povinen věc náležitě objasnit a má povinnost zvážit, zda existují důvody pro snížení zajištění daně pro daňový sklad dle ustanovení § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních, oproti žalobkyni, která své povinnosti splnila a důkazní břemeno unesla. Jestliže správce daně, případně žalovaný přesvědčivým způsobem neprokáže a neodůvodní své závěry, zda povolí či nepovolí snížení zajištění daně pro daňový sklad a proč tak činí, pak správce daně pochybil a zavinil vznik přeplatku na straně žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasí s postupem správce daně, který ve svém rozhodnutí odkázal na svá předchozí rozhodnutí ohledně snížení zajištění daně za období, kdy žalobkyně nakupovala tabákové výrobky v hodnotě 639 600 000 Kč. Správce daně dovozoval, že v takovém případě by zajištění pro daňový sklad činilo dle § 116a zákona o spotřební dani částku 50 000 000 Kč a nikoli 10 000 000 Kč, jak rozhodl v původním

rozhodnutí. Při tomto srovnání se správci dani nejevila částka 13 000 000 Kč jako nelogická a zajištění daně o 3 000 000 vyšší se mu jeví jako oprávněné a správné. S tím žalobkyně nesouhlasí a poukazuje na to, že povolením snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč byla zajištěna předvídatelnost rozhodování správce daně a je irelevantní, jak správce daně mohl rozhodnout, nýbrž je relevantní to, jak skutečně rozhodl. Snížení daně se tedy musí řídit jasnými pravidly, z hlediska posuzování podmínek pro snížení daně (finančních analýz), aby bylo možné správní úvahu učinit. Zajištění daňového skladu je otázkou finanční a každý podnikatelský subjekt musí vědět, s čím má počítat.

Žalobkyně považuje za významné, že v dané věci se domáhala snížení zajištění daně podle ustanovení § 21 odst. 13 o spotřebních daních ve znění účinném k podání žádosti a byla toho názoru, že splňuje podmínky pro snížení daně. V tom jí rozsudek městského soudu dal za pravdu. Dovozuje, že ustanovení § 21 odst. 13 stojí zcela nezávisle na § 21 odst. 7 zákona o spotřebních daních v tehdy platném znění, neboť při stanovení výše zajištění daně pro daňový sklad není správce daně vázán ustanovením § 21 odst. 7 zákona, neboť v případě žádosti podané podle § 21 odst. 13 se pro účely této žádosti k tomuto ustanovení nepřihlíží. Žalobkyně namítá nesprávnost aplikace těchto ustanovení, jestliže správce daně směřuje uvedená ustanovení citovaného zákona dohromady. Tato ustanovení jsou na sobě nezávislá a pro účely stanovení výše zajištění daně podléhá každé jiným zákonným kritériím. Žalobkyně se domnívá, že jestliže rozhodnutí správce daně bylo deklaratorní, pak správce daně musel odůvodnit, z čeho vycházel při stanovení zajištění daně v částce o 3 000 000 Kč vyšší. Pokud žalovaný argumentoval částkou 50 000 000 Kč, opomíjí, že tato částka je částkou maximálně přípustnou dle ustanovení § 116a odst. 1 zákona o spotřebních daních. Správce daně však i přesto měl přesvědčivým způsobem zdůvodnit, proč bylo zajištění daně zvýšeno o částku 3 000 000 Kč.

Žalobkyně dále vysvětluje, jak se v minulosti mezi žalobkyní a správcem daně řešilo navýšení zajištění daně, a to tím způsobem, že společnost navýšila výrobu. Tuto skutečnost nahlásila a automaticky se zvyšovalo zajištění dle příslušného ustanovení zákona. V inkriminované době se však žalobkyně nacházela v naprosto opačné situaci. Prudce snížila svoji výrobu, byla vytlačena z trhu levných cigaret a neměla dostatečné finanční prostředky, v té době také probíhalo daňové řízení, kdy celní úřad vydal dokonce zajišťovací příkaz na částku přesahující 60 000 000 Kč ve snaze doměřit žalobkyni spotřební daň na tabákové výrobky. Žalobkyně se domnívá, že pravým důvodem pro zvýšení zajištění daně bylo právě probíhající daňové řízení na doměření spotřební daně z tabákových výrobků, které v minulosti probíhalo před Krajským soudem v Hradci Králové, které mělo ty důsledky, kdy Celní úřad Pardubice v roce 2010 vydal rozhodnutí o povolení posečkáni s tím, že v případě snížení výše zajištění daně bude rozdíl použit na úhradu doměřené spotřební daně. K tomu nakonec došlo. Částka 1 500 000, o níž žalobkyně žádala snížit zajištění daně na daňový sklad, použil celní úřad na nedoplatek na spotřební dani. To však neučinil v případě, kdy žalobkyně požádala o snížení zajištění daně na 2 000 000 Kč a rozdíl, tj. 11 000 000 Kč na úhradu nedoplatku na spotřební dani nepoužil. To žalobkyně přičítá obavě celního úřadu z rizika spojeného s úspěchem žalobkyně u soudu ohledně doměření spotřební daně.

Žalobkyně dále namítá nesprávný procesní postup při vydání rozhodnutí, který spatřuje v tom, že v rozhodnutí správního orgánu I. stupně o zamítnutí žádosti o zaplacení úroku z přeplatku měla být poučena o podání námítky a to podle § 254 odst. 5 s použitím ustanovení § 159 daňového řádu.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě vyslovuje přesvědčení o tom, že zajištění daně nemůže být podle daňového řádu posuzováno jako daň, neboť svým charakterem se jedná o zcela jiný institut, a to institut zajišťovací, nikoli uhrazovací, jehož smyslem je poskytnutí zajištění (záruky) za to, že v případě, že pohledávka nebude uhrazena, bude možné ji uhradit z poskytnutého zajištění. Zajištění daně není zákonem o spotřební dani označeno jako daň. Nejedná se o autoritativně uložený závazek, byť je daňový sklad provozován na základě rozhodnutí celního ředitelství, avšak provozování daňového skladu je na vůli daňového subjektu. Volba způsobu poskytnutí zajištění je dle § 21 zákona jednoznačně na vůli daňového subjektu. Nejedná-li se o daň a nevzniklo-li státu žádné bezdůvodné obohacení, které by musel vydat, nelze na zajišťovací institut možné vztahovat ustanovení o přeplatku na dani, neboť se o daň nejedná a také z toho důvodu. Rozhodnutí Celního ředitelství, kterým nebylo vyhověno žalobkyni na snížení zajištění daně a současně jí bylo stanoveno zajištění daně na částku 13 000 000 Kč, nebylo nikdy zrušeno a městský soud zrušil pouze rozhodnutí o odvolání a platba předmětných 3 000 000 Kč tedy nebyla nikdy bezdůvodná. Jen z toho důvodu, že se v řízení o snížení zajištění daně postupovalo podle zákona o správě daní a poplatků, nyní dle daňového řádu, neuplatní se všechna ustanovení těchto procesních předpisů, ale pouze ta, která upravují vedení řízení. Nemohou být aplikována ustanovení o přeplatku na dani, ani o vzniku úroku z přeplatku, neboť základním předpokladem vzniku nároku na úrok je vznik přeplatku. V daném případě však ke vzniku přeplatku nedošlo.

Dle názoru žalovaného dále nevznikl tvrzený přeplatek ani z důvodu pochybení správce daně. Je tomu tak proto, že od 1. 4. 2007 musela žalobkyně poskytnout zajištění ve výši stanovené podle § 21 odst. 8 tehdy platného zákona o spotřební dani. Výši zajištění stanovil přímo zákon, žalobkyně si byla povinná tuto částku sama vypočítat. Celní ředitelství v rozhodnutí žádosti žalobkyně snížilo zajištění daně, takže nevyhovělo částce, kterou požadovala žalobkyně, ale stanovilo snížení daně na částku 13 000 000 Kč. Šlo o snížení zajištění daně, na které není právní nárok a žalobkyně tedy nemohla předpokládat, že jí bylo po 1. 4. 2007 povoleno snížení zajištění daně na částku jí požadovaných 10 000 000 Kč, jestliže toto bylo vázáno na splnění určitých podmínek. Žalovaný přiznává, že postup Celního ředitelství, které sloučilo rozhodnutí o návrhu na snížení daně s rozhodnutím o stanovení zajištění daně od 1. 4. 2007, nebyl zrovna přehledný a bylo by vhodnější vydat dvě samostatná rozhodnutí. Pokud žalobkyni vznikla v souvislosti s takovýmto způsobem rozhodování majetková újma, může tuto újmu požadovat podle jiných příslušných předpisů a nikoliv výkladem o nároku na úrok podle zákona o správě daní a poplatků, resp. daňového řádu.

Žalovaný souhlasí s žalobní námitkou, že ustanovení § 21 odst. 8 a § 21 odst. 13 zákona o spotřební dani (ve znění pro rok 2007) jsou odlišná a na sobě nezávislá a proto měl být postup správce daně ohledně návrhu na snížení zajištění daně a rozhodnutí o stanovení zajištění daně od 1. 4. 2007 procesně odlišen, nicméně žalobkyně byla vyrozuměna o tom, že jejímu návrhu na snížení daně v požadované výši nebylo vyhověno a snížení daně je přijatelné v částce 13 000 000 Kč. V každém případě se jednalo o deklaratorní stanovení výše zajištění daně, ačkoliv výši zajištění si měla žalobkyně spočítat sama, podle tehdy platného ustanovení § 21 odst. 8 zákona o spotřební dani.

Žalovaný dále odmítl žalobkyní předestřené důvody, které vedly k navýšení zajištění daně o částku 3 000 000 Kč, jako spekulativní s tím, že nesouvisí s předmětem řízení.

Žalovaný nesouhlasí s žalobní námitkou o nesprávném poučení žalobkyně v rozhodnutí správce daně. Uvádí, že v daném případě nebylo možné aplikovat ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu o podání námítky. Bylo rozhodováno o žádosti a daňový řád stanoví proti takovému rozhodnutí jako opravný prostředek odvolání.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobkyně

Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného apeluje na výklad institutu zajištění daně z hlediska rozhodování Nejvyššího správního soudu (5Afs 14/2004-60, č. j. 3APS 2/2006-68, č. j. 2Afs 178/2005-64) a Ústavního soudu (sp. zn. Pl.ÚS 34/09) s tím, že ve vztahu k těmto judikátům se dovolává interpretace právního předpisu dle účelu a smyslu zákona, dovolává se spravedlivého výkladu účelu a smyslu zákona, nikoliv formalistického přístupu k nalézání práva dle přímých a výslovných pokynů v zákonném textu. Specificky v oboru daňového práva se domáhá výkladu při kterém je třeba zvažovat fakt, že daňové řízení je svou podstatou založeno na dvoustranném, nerovném vztahu mezi daňovým subjektem a vrchnostensky vystupujícím finančním úřadem, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, právní jistoty, předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásad, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti, či nepřesnosti nebo mezer v zákoně, umožňuje vícero přesvědčivých výkladů, je nutné použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.

VI. Jednání před soudem

Při jednání před soudem zástupce žalobkyně obhajoval právní názor, že zajištění daně je daní, neboť finanční prostředky na zajištění daně byly složeny v částce o 3 000 000 Kč vyšší na účet správce daně a že celní úřad zavinil vznik přeplatku na zajištění daně. Argumentoval tím, že může nastat situace, kdy nakonec nedojde ke stanovení daně a v takovém případě se musí jednat o evidentní přeplatek. Není důležité, zda přechází vlastnictví ke složené částce zajištění daně, nýbrž to, že částka zajištění je daňovému subjektu odejmuta a peníze jsou deponovány. Daňový subjekt s nimi může nakládat až v okamžiku, kdy se zjistí, že vlastně neměly být složeny nebo byly složeny v nesprávné výši, a proto je oprávněný nárok na satisfakci v podobě úroků ze zaviněného jednání správce daně.

Zástupce žalovaného uvedl, že zajištění daně není daní, z níž dle zákona o správě daní a poplatků nebo daňového řádu vzniká úrok a nemohou u něj být splněny podmínky pro úrok z neoprávněného jednání správce daně. Nejde o stanovení daně, ale o zajišťovací institut, podobně jako je tomu u bankovní záruky a ručení a v případě úroku ze zajištění daně by šlo v porovnání s těmito dalšími instituty o absolutní nerovnost. V případě zajištění daně se žádná daň nestanovuje, stanoví se jen výše zajištění, které se poskytuje na depozitní účet, k přechodu vlastnictví nedochází a i způsob použití toho zajištění daně se nechová jako přeplatek, zajištění může být použito pouze na úhradu spotřební daně. V dané věci nejde o

přeplatek také proto, že nebylo vydáno žádné rozhodnutí o tom, že by se o přeplatek jednalo. Bylo jen rozhodnuto o tom, že se upuštění, nebo snížení zajištění neposkytne ve výši, kterou žalobkyně požadovala, a není další navazující rozhodnutí o tom, že zajištění mělo být ve výši 10 000 000 Kč na místo 13 000 000 Kč, takže není ani co porovnat. Rozsudek městského soudu nestanovil částku snížení daně, uvedl pouze, že žalobkyně ukončila určitou svojí činnost a následovaly další kroky ke stanovení výše zajištění daně a snížení, tak nezbylo, než řízení o snížení zajištění zastavit. Proto tu není žádné rozhodnutí, které by vlastně stanovilo, jaká měla být výše předmětného zajištění daně nebo na jakou výši zajištění daně měla být částka snížena. V důsledku toho by na věc spíše než úrok dle daňového řádu dopadalo zvážení dle zákona o odpovědnosti státu za škodu za nezákonné rozhodnutí.

VII. Posouzení věci městským soudem

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.

Žaloba není důvodná.

Pro posouzení celé podstaty sporu o tvrzeném přeplatku na spotřební dani je především nezbytné si uvědomit, co bylo předmětem řízení před správními orgány obou stupňů. Předmětem řízení nebyla žádost žalobkyně o snížení zajištění spotřební daně, nýbrž žádost o zaplacení zákonného úroku z částky 3 000 000 Kč, kterou žalobkyně zaplatila na zajištění spotřební daně nad rámec své žádosti o snížení zajištění daně. Tuto částku žalobkyně považuje za přeplatek. Jestliže nárokuje úrok z neoprávněné platby, bylo třeba se zabývat tím, z jaké platební povinnosti je úrok nárokován a zda a případně, za jakých podmínek, lze úrok ze strany daňového subjektu požadovat a ze strany správce daně hradit.

Žalovaný nepochybil, pokud dle žádosti žalobkyně o úrok a s ohledem na rozhodnutí, z něhož je tento nárok vyvozován, aplikoval přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu.

Podle § 264 odst.1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Žalobkyně v dané věci uplatňovala právo na zákonný úrok, plynoucí z rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 21.3.2007 (ve znění odvolacího rozhodnutí ze dne 30.7. 2007), jímž nebylo k její žádosti povoleno snížení daně ve smyslu § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních na částku 10 000 000 Kč a současně jí bylo stanoveno zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč, které uhradila. Žádost o zákonný úrok ze dne 22. 12.2010 podala výslovně jako žádost o úrok z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní.

Správce daně s ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu posuzoval nárok žalobkyně podle povahově a účelově nejbližších zákonných ustanovení daňového řádu, jímž jsou ustanovení § 154 a 155 o přeplatku a vratitelném přeplatku na dani

(obdobně jako tomu bylo v ust. § 64 zákona o správě daní) a dále i nově ustanovení § 254 odst.1 daňového řádu.

Podle § 154 odst. 1, věty první daňového řádu přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.

Podle § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.

Podle § 155 odst. 3, věty první daňového řádu pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.

Podle § 254 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

Uvedená ustanovení daňového řádu nejblížeji dopadají na situaci žalobkyně, neboť dle jejího tvrzení měl vzniknout vratitelný přeplatek na spotřební dani dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a měl být neoprávněně zadržován správcem daně.

Na situaci žalobkyně však dopadá i hmotněprávní ustanovení § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních ve znění platném v rozhodné době, podle kterého zajištění daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky.

Dle názoru soudu v daném případě a pro specifika institutu zajištění spotřební daně, lze spor mezi účastníky řízení posuzovat, aniž by nezbytně muselo být najisto kvalifikováno, že tvrzený přeplatek je daní. Soud tak usuzuje z následujících důvodů.

Při kvalifikaci určitého peněžitého plnění jako daně ve smyslu daňového řádu je nutno projít dvěma testy. Předně zkoumat, zda je zajištění daně peněžitým plněním, které je příjmem veřejného rozpočtu (dle ust. § 2 odst. 1 daňového řádu – hledisko žalovaného) a dále, protože zajištění daně není označeno jako daň dle ust. § 2 odst. 3 písm.a), tedy, zda je peněžitým plněním, o němž zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu (dle ust. § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu – hledisko žalobkyně).

Nepochybná kvalifikace zajištění daně jako daně či peněžitého plnění, za současné právní úpravy nevyplývá ze zákona o spotřebních daních ani z daňového řádu a nebyla vyslovena ani judikaturou soudů. Nelze ji zřetelně dovozovat ani z důvodové zprávy k zákonu č. 281/2009, neboť jak sama žalobkyně citovala z této důvodové zprávy: „*V souvislosti s upřesněním působnosti daňového řádu na případy peněžitých plnění podle zvláštních zákonů se navrhuje dílčí změny několika z nich. Okruh peněžních plnění, na které se vztahuje úprava návrhu daňového řádu, je vymezen v jeho § 2. Ten stanoví, že předmětem správy daní, jsou daně, které jsou příjmem, popřípadě snížením příjmu (vratkou) veřejného rozpočtu. Má-li tedy být na správu určitého plnění aplikován daňový řád, je nutné, aby byly naplněny dvě podmínky, tj. aby se jednalo o daň a zároveň, aby se jednalo o příjem veřejného rozpočtu.*

Podle § 2 odst. 2 návrhu daňového řádu se bude moci postupovat jen v případě příjmů veřejných rozpočtů. V tomto odstavci je uveden výčet rozpočtů, které se považují za veřejné pro správu podle daňového řádu. Nicméně existují též peněžitá plnění, která nejsou příjmem žádného z uvedených rozpočtů. Proto, aby taková plnění bylo možné odlišit od těch, jež nemají být spravována podle daňového řádu, je nutné to v konkrétních případech výslovně stanovit. Proto je navrženo doplnění zákonů upravujících zvláštní plnění, která nejsou příjmem žádného z uvedených rozpočtů, o ustanovení, které stanoví, že se na taková plnění pro účely jejich správy (např. vybírání a vymáhání) hledí jako na prostředky veřejného rozpočtu. Z teoretického hlediska se jedná o zakotvení fikce veřejného rozpočtu.“

Vzhledem k tomu, že zajištění daně je peněžitým plněním dočasným, které pro svou prozatímnost není příjmem veřejného rozpočtu, nicméně může se jím stát a svým určením v případě neuhrazení platby spotřební daně směřuje do veřejného rozpočtu (lze jej použít na úhradu spotřební daně), je z hlediska ust. § 2 odst. 2 daňového řádu jen možné zvažovat, že je daní z toho důvodu, že se svým určením dani blíží. Nicméně, jde-li o určité specifické plnění pohybující se mezi kvalifikací daně a kvalifikací jako jiného „odlišného plnění, které zcela nevyhovuje znakům, pro něž by mělo být spravováno daňovým řádem“, nenapomáhá vymezení povahy tohoto plnění ani výše citovaná důvodová zpráva, neboť ve smyslu této důvodové zprávy není pro případ zajištění spotřební daně fikce veřejného rozpočtu legislativně výslovně stanovena. Specifické povaze zajištění daně napovídá právě i zvláštní úprava úroku ze složené částky zajištění daně dle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, oproti obecné úpravě úroku z přeplatku na dani dle § 154 a 155 daňového řádu, podle kterého zajištění daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky.

Soud má za to, že ať již jde o daň ve smyslu peněžitého plnění, které má být spravováno daňovým řádem jako příjem veřejného rozpočtu či nikoliv, pro předmětný spor

není tato kategorizace zajištění daně relevantní, neboť i kdyby žalobkyní uhrazená částka 3 000 000 Kč byla daní, v dané věci nejsou, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, dány důvody pro závěr, že se tato částka stala přeplatkem (nadto vratitelným přeplatkem, je-li jím zajišťována budoucí daň) a že žalobkyně má nárok na úrok z této částky v důsledku jednání správce daně.

V dané věci je nesporné, že rozhodnutím Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 21.3.2007 bylo rozhodnuto o žádosti žalobkyně ze dne 25.1.2007 o snížení zajištění daně, a to v důsledku ukončení platnosti předchozího rozhodnutí o stanovení zajištění daně a o snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč ke dni 31.3.2007. Žalobkyně žádostí ze dne 25. 1. 2007 požadovala snížení daně na další období od 1. 4. 2007 do 31. 8. 2008 opět na částku 10 000 000 Kč. Celní ředitelství rozhodnutím ze dne 21. 3. 2007 snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč nepovolilo a stanovilo snížení zajištění daně na částku 13 000 000 Kč. Je rovněž nepochybné, že rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2009 sp. zn. 9 Ca 322/2007 bylo zrušeno rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 30.7.2007 (odvolací rozhodnutí k uvedenému rozhodnutí o snížení zajištění daně v částce 13 000 000 Kč), a to z důvodu vady řízení - nepřezkoumatelnosti závěrů Generálního ředitelství cel v jeho správním uvážení o výši snížení zajištění daně dle hledisek pro snížení zajištění daně daných ust. § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních.

Podle § 21 odst.13 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 provozovatel daňového skladu může též požádat o snížení výše zajištění daně nebo o upuštění od zajištění daně. Celní ředitelství může povolit snížení zajištění daně nebo povolit upuštění od zajištění daně, pokud nejsou pochybnosti o daňové spolehlivosti žadatele, s tím, že žadatel vykazuje dlouhodobou finanční stabilitu, plní řádně a včas své platební povinnosti, je schopen plně dostát svým finančním závazkům a aktivně spolupracuje s celními orgány. Žadatel prokazuje svoji daňovou spolehlivost, dlouhodobou finanční stabilitu, plnění platebních povinností a schopnost dostát závazkům způsobem, který stanoví prováděcí právní předpis.

Městský soud v Praze v rozsudku pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 shledal důvody pro zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel v nedostatečném vypořádání odvolacích námitek žalobkyně a zhodnocení finanční analýzy vývoje žalobkyně pro účely nalezení míry snížení zajištění daně. V důsledku tohoto rozsudku, jímž bylo zrušeno toliko odvolací rozhodnutí ve věci snížení zajištění daně, avšak nebylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové o nepovolení snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč a stanovení snížení zajištění daně na částku 13 000 000 Kč, tak vznikl stav, kdy Generální ředitelství cel bylo zavázáno rozsudkem soudu k náležitému vypořádání námitek žalobkyně ohledně stavu její ekonomiky za posuzovaný hospodářský rok a k náležitému odůvodnění, zda tento stav odůvodňuje snížení zajištění daně v požadované částce 10 000 000 Kč. Předmětem žalobních námitek v té věci, bylo tvrzení žalobkyně o neexistenci jednotného závazného hodnotícího modelu k vypracování finanční analýzy. Výstupem z tohoto soudního řízení tedy není konstatování o pochybení správce daně, spočívající přímo ve stanovení částky snížení zajištění daně, ale závěr o pochybení Generálního ředitelství cel při vypořádání odvolacích námitek žalobkyně s tím, že soud pro vadu řízení neměl podmínky k přezkoumání, zda závěr celních orgánů o nepovolení částky 10 000 000 Kč a stanovení částky 13 000 000 Kč je správný. Vzhledem k tomu, že soud nehodnotil správnost výše snížení zajištění daně, přičemž rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové jako správního orgánu 1 stupně o stanovení zajištění daně na částku 13 000 000 Kč nebylo zrušeno, nelze částku 3 000 000 Kč považovat za přeplatek na zajištění daně dle § 154 a 155 daňového řádu a nelze nepochybně dospět k závěru, že Celní ředitelství Hradec Králové pochybilo ve smyslu § 254 odst. 1 daňového

řádu. Toto ustanovení, spojuje nárok na úrok z částky uhrazené daně, pokud dojde k meritorně nesprávnému stanovení daně, rozhodnutím, které je ze strany správních orgánů zrušeno či změněno, případně soudem zrušeno, a to s konečnou platností tak, že již daň nelze stanovit jinak. To proto, že jen na základě jednoznačného zjištění, že daň byla nesprávně stanovena, stvrzeného pravomocným rozhodnutím, může vzniknout na již uhrazené dani přeplatek, z něhož je nárok na úrok a jedině tak může dojít k takovému pochybení správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, s nímž je spojen nárok na úrok z nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu. K takové situaci v řízení před městským soudem ve věci po sp. zn. 9a 322/2007 nedošlo, neboť bylo zrušeno toliko odvolací rozhodnutí, nikoliv pro nezákonnost, ale pro vadu řízení, kterou měl odvolací orgán odstranit a ve věci znovu rozhodnout. Přitom není vyloučeno, že po odstranění nejasností ve finanční analýze by celní úřad mohl shledat míru snížení daně v částce 13 000 000 Kč jako adekvátní

Přeplatek na zajištění daně ani pochybení správce daně při stanovení částky zajištění vyšší o 3 000 000 Kč nemohl v dané věci vzniknout ani z důvodu povahy zajištění daně, oprávnění správce daně zajištění daně snížit a povahy rozhodnutí o stanovené částce zajištění daně.

Podle § 21 odst. 8 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 77 odst. 3),

a) výši daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; minimální výše zajištění daně však musí odpovídat jedné dvanáctině výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje,

b) jedné dvanáctině výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a),

c) jedné dvanáctině výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a) nebo b).

Podle § 21 odst. 9 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 v případě nově založeného daňového skladu musí zajištění daně odpovídat očekávané daňové povinnosti nebo výši daně podle odstavce 8 za jednu dvanáctinu běžného roku bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém byl daňový sklad založen. Za den založení daňového skladu se považuje den, kdy povolení k provozování daňového skladu nabylo právní moci.

Podle § 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 provozovatel daňového skladu je povinen průběžně sledovat výši zajištění daně a předávat

celnímu úřadu podle jeho požadavků evidenční údaje vztahující se k daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků.

Podle § 21 odst. 11 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 provozovatel daňového skladu je povinen sledovat výši zajištění daně. Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 8 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu. To neplatí v případech, kdy bylo podle odstavce 13 povoleno snížení výše zajištění daně nebo od zajištění daně bylo upuštěno.

S ohledem na citovanou právní úpravu soud přisvědčuje žalovanému v jeho argumentaci konstrukcí ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních v tom, že jde o zvláštní daňový režim při nakládání s vybranými výrobky tak, aby bylo možné předcházet daňovým únikům. Institut zajištění daně je institutem dočasné, preventivní povahy, garantujícím budoucí úhradu daně, kdy částka zajištění daně je stanovována pro každý kalendářní rok. Výše zajištění není stanovena vrchnostenským aktem státního orgánu, není autoritativně uloženým závazkem, jak namítá žalobkyně, nýbrž je dána ze zákona (ex lege) metodikou uvedenou v ust. § 21 odst. 8 – 11 zákona o spotřebních daních ve znění platném v rozhodné době, která stanoví výši zajištění daně s tím, že minimální výše musí odpovídat 1/12 výše daně v bezprostředně předcházejícím daňovém období (§ 21 odst. 8-9 cit. zákona). Výše zajištění je tedy odvozena od daňové povinnosti za předcházející zdaňovací rok. Přitom je to provozovatel, který je povinen sledovat výši zajištění daně a předávat celnímu úřadu evidenční údaje vztahující se k daňové povinnosti, případně zvyšovat zajištění daně (§ 21 odst. 10-12 zákona). V dané věci byla tedy povinnost žalobkyně k zajištění daně stanovena zákonem a výše zajištění metodikou výpočtu daně vzhledem k předcházejícímu období. Přes uvedené však existuje pravomoc celních úřadů rozhodovat o výši zajištění daně, a to v rámci benevolence zákona, spočívající v oprávnění daňového subjektu požádat o snížení zajištění daně a pravomoci celního úřadu o snížení daně rozhodnout.

Podle § 21 odst. 12 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29. 2. 2008 pokud bude výše daňové povinnosti vzniklé podle § 8 při výrobě vybraných výrobků a daně připadající na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu, které nevstupují do výroby, nižší o 20 % než výše zajištění daně ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, provozovatel daňového skladu může prostřednictvím celního úřadu příslušného daňového skladu požádat celní ředitelství o snížení zajištění daně. Celní ředitelství rozhodne o žádosti do 30 dnů ode dne, kdy mu byla doručena, pokud byla daň zajištěna složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, celní úřad rozdíl na zajištění daně vrátí provozovateli daňového skladu do 10 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o snížení zajištění daně.

Podle § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 provozovatel daňového skladu může též požádat o snížení výše zajištění daně nebo o upuštění od zajištění daně. Celní ředitelství může povolit snížení zajištění daně nebo povolit upuštění od zajištění daně, pokud nejsou pochybnosti o daňové spolehlivosti žadatele, s tím, že žadatel vykazuje dlouhodobou finanční stabilitu, plní řádně a včas své platební povinnosti, je schopen plně dostát svým finančním závazkům a aktivně spolupracuje s celními orgány. Žadatel prokazuje svoji daňovou spolehlivost, dlouhodobou finanční stabilitu, plnění platebních povinností a schopnost dostát závazkům způsobem, který stanoví prováděcí právní předpis.

Podle § 21 odst.14, věty první zákona o spotřebních daních ve znění platném do 29.2.2008 rozhodnutí, kterým celní ředitelství povolil snížení zajištění daně nebo upuštění od jeho poskytnutí, se vydává na dobu určitou, a to nejdéle na dobu jednoho roku ode dne vydání tohoto povolení.

Ve smyslu citované právní úpravy, týkající se výpočtu výše zajištění daně a uplatnění institutu snížení daně, městský soud shledal, že celní úřad rozhodnutím, jímž nepovolil snížení zajištění daně dle žádosti žalobkyně na částku 10 000 000 Kč a stanovil výši zajištění daně na částku 13 000 000 Kč, nerozhodl v rozporu a nad rámec zákona, neboť, jak vyplývá z rozhodnutí celního ředitelství o úroku, výše snížení zajištění daně byla stanovena s ohledem na daňovou povinnost žalobkyně v předcházejícím období, která činila 159 362 007 Kč, přičemž 1/12 z této částky činí 13 280 167 Kč. Daňová povinnost předcházejícího období nebyla žalobkyní zpochybněna, v řízení před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 byl zpochybněna částka *snížení* zajištění daně vzhledem k ekonomickému vývoji společnosti žalobkyně. Proto rozhodnutí ze dne 21. 3. 2007 o částce snížení zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč není rozhodnutím o jiném zajištění daně, ale rozhodnutím o snížení zajištění daně v mezích, které zákon stanoví, byť nejde o snížení v částce, kterou požadovala žalobkyně, ale v částce jiné. O snížení zajištění daně je celní úřad dle § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních oprávněn rozhodnout.

Uvedené zcela koresponduje a je v souladu s žalobní námitkou oddělující, *co do předmětu úpravy*, ustanovení § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních (režim snížení daně) od ust. § 21 odst. 8 zákona (režim výpočtu daně) ve znění platném v rozhodné době Tato ustanovení však na sebe navazují, jsou součástí celé stavby ustanovení § 21 zákona v tom smyslu, že ke snížení zajištění daně, o němž lze samostatně rozhodovat dle stanovených hledisek, lze přistoupit, lze-li seznat výši zajištění daně, kterou lze také samostatně, dle zákonné metodiky výpočtu a dle předchozí daňové povinnosti, vypočítat.

Oprávnění celního úřadu vydat rozhodnutí na snížení zajištění daně v částce vyšší, než požadovala žalobkyně, je opodstatněné z následujících důvodů.

Prvním důvodem je, že celní úřad rozhodoval v rámci své pravomoci o žádosti žalobkyně a rozhodoval v *řízení o snížení zajištění daně*. Co do výsledku takového řízení se lze domnívat, že celní úřad mohl rozhodnout tak, že by buď vyhověl žádosti žalobkyně a snížil zajištění daně na částku 10 000 000 Kč nebo by snížení zajištění daně nepovolil.

Pro první případ je třeba zdůraznit, že žalobkyně nemá právní nárok na stejné snížení daně pro každý kalendářní rok. Snížení daně je věcí správního uvážení dle zákonem stanovených hledisek, žalobkyně má nárok na řádné projednání žádosti, vypořádání jejích argumentů, uplatněných ke snížení daně dle zákonných hledisek ust. § 21 odst. 13 zákona a na odůvodnění, proč lze či nelze její žádosti vyhovět. Zde soud nemůže přisvědčit žalobní námitce zásadou předvídatelnosti rozhodování správce daně, totiž tvrzení, že „*povolením snížení zajištění daně na částku 10 000 000 Kč (tedy samotným rozhodnutím správce daně) byla zajištěna předvídatelnost rozhodování správce daně pro další zdaňovací období a předvídatelnost práva jako takového*“. Zde neplatí zásada legitimního očekávání v tom smyslu, že žádosti žalobkyně má být vyhověno shodně tak, jak tomu bylo rozhodnutím ze dne 3. 3. 2006 pro rok 2006, a to proto, že podmínky snížení se mohou měnit. Ostatně, vycházejí z námitky předvídatelnosti rozhodování, je třeba rozeznat, že žalobkyně tuto námitku vznáší v rovině toliko požadavku na jasná pravidla zpracování finančních analýz o hospodaření

plátce daně, která mohou zajistit předvídatelnost pouze v metodickém přístupu k analýze poměrů plátce daně, samy o sobě však nemohou garantovat nárok na stejné snížení daně pro každý kalendářní rok.

Jako druhý důvod nelze přehlédnout alternativu rozhodnutí, kdy by žalobkyni nebylo povoleno snížení zajištění daně, a to ani v částce o 3 000 000 Kč vyšší. V takovém případě by se žalobkyně ocitla v situaci, kdy by jí nesvědčil žádný titul ke snížení zajištění daně (původní povolení zaniklo ke dni 31.3.2007). Žalobkyně by tak byla povinna si vypočíst zajištění daně, minimálně ve výši 1/12 výše daňové povinnosti z předcházejícího zdaňovacího období. Tato daňová povinnost dle rozhodnutí celního úřadu činila 159.362.007 Kč a celní úřad odůvodnil, že zajištění daně by tak činilo částku 13 280 167 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že částka 13 000 000 Kč stále představuje snížení zajištění daně a v řízení před městským soudem pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 šlo toliko o spor o *míru snížení* daně. Míra snížení daně byla předmětem správního řízení, které v důsledku rozsudku Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 nebylo ukončeno pravomocným rozhodnutím o tom, že poměrům žalobkyně odpovídá snížení zajištění daně v částce 10 000 000 Kč. Proto, pokud se stanovené snížení zajištění daně ve výši 13 000 000 Kč pohybuje v mezích metodiky výpočtu dle zákona, a pokud je garancí na úhradu spotřební daně za kalendářní rok, nemůže vzniknout přeplatek na zajištění daně.

Z uvedených důvodů nelze vejít na námitky žalobkyně, že částka 3 000 000 Kč je přeplatkem na dani, resp., jak je třeba v podstatě tuto námitku přiblížit, přeplatkem v režimu snížení zajištění daně, nebo-li přeplatkem na snížené dani, jestliže tu žádné předchozí snížení daně nebylo povoleno. Z hlediska ust. § 154 a 155 (dříve § 64 odst. 6 zákona o správě daní) pak nemůže být ani vratitelným přeplatkem, který nebyl vrácen a který zakládá nárok na úrok, a to z důvodu povahy zajištění daně jako deposita pro účely úhrady daně. Z této zvláštní povahy daňového plnění, jímž je zajištění daně, vychází speciální ustanovení § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, podle kterého nevzniká úrok ze složené částky zajištění daně

Přes uvedené však lze přisvědčit žalobkyni v jejích úvahách, že zákonná koncepce neúročení složené částky na snížení zajištění daně dle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních nemusí znamenat zcela popření nároku na úrok, ovšem dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zde kvalifikovanému pochybení správce daně.

V režimu rozhodování o snížení zajištění spotřební daně by bylo o pochybení správce daně možné uvažovat teoreticky, např. pro případ, kdy by správce daně zcela vybočil z mezí správního uvážení a nejenže by stanovil snížení zajištění daně prokazatelně zatěžujícím způsobem a v rozporu s poměry žadatele, ale i chybou (např. při výpočtu) při stanovení snížení daně vyšší než je stanoveno zajištění daně v minimální zákonem stanovené ve výši 1/12 předchozí daňové povinnosti, kdy by již nešlo o snížení zajištění daně. Žádná z těchto situací však u žalobkyně nenastala, neboť v rozsudku Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 nebylo vysloveno, že částka 13 000 000 Kč není adekvátní možnému snížení zajištění daně dle zákonných hledisek nebo že by šla nad rámec minimálního zajištění daně. Dle vyjádření zástupce žalovaného při jednání u soudu, po rozsudku městského soudu pod sp. zn. 9 Ca 322/2007 nebylo ani žádným rozhodnutím stanoveno snížení daně na žalobkyni požadovanou částku 10 000 000 Kč a řízení bylo v důsledku nastalých okolností - ukončení činnosti žalobkyně a dalších postupů správce daně zastaveno.

Námítky žalobkyně o postupu celního úřadu v dalších řízeních o vyměření, posečkání daně, vydání příkazu k zajištění spotřební daně či použití snížení daně na úhradu daně v následujících letech, jsou natolik obecné, že nezavádějí konkrétní podklad pro posouzení zavinění správce daně ve vztahu k částce 3 000 000 Kč.

VIII. Závěr

Ze všech uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto podanou žalobu podle § 78 odst. 7 jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudem, žalovaný náklady v souvislosti s řízením u soudu neúčtoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

V Praze dne 11.03.2015

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková