



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. **Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

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 (nález 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“). Přejícná 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 právnickou 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 zavínil (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 je 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.

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. 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.

S tímto posouzením žalovaného se však krajský soud neztotožňuje. Krajský soud v Plzni 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. Žalovaný tedy byl povinen na daný případ aplikovat ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném k tomuto datu, tj. ve znění účinném k datu 16. 8. 2007, tj. vycházet při výpočtu úroku nikoli z diskontní sazby, ale z nových pravidel výpočtu za použití repo sazby stanovené ČNB.

Vzhledem k tomu, že přeplatek na daních vznikl ke dni 16. 8. 2007, již zde neexistoval žádný prostor pro návrat do minulosti a pro postup žalovaného spočívající v aplikaci staré právní úpravy účinné do 31. 12. 2006 s poukazem na znění přechodných ustanovení řešících změnu právní úpravy účinnou k datu 1. 1. 2007. Při aplikaci ustanovení § 64 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění k datu 16. 8. 2007, kdy došlo k zaplacení přeplatku ze strany žalobce, již aplikace předmětných přechodných ustanovení vůbec nebyla na místě. Neboť to byl právě okamžik zaplacení, od kterého směrem do budoucna započalo neoprávněné zadržování částky státem až do okamžiku jejího navrácení, kdy úrok z tohoto přeplatku vyjadřuje ekonomickou náhradu (cenu peněz) za toto období. Pak tedy (obdobně jako v civilním právu u úroků z prodlení) není možno se při výpočtu vracet do minulosti a zkoumat případné novelizace provedené v minulosti (zde s účinnosti od 1. 1. 2007), ale je nutno aplikovat ustanovení ve znění účinném právě v tom konkrétním okamžiku, kdy došlo ke vzniku přeplatku, do budoucna, a to až do chvíle, kdy dojde k navrácení neoprávněné zadržované částky. Následné změny v pravidlech pro počítání samozřejmě je nutno zohlednit, a to včetně úpravy obsažené v přechodných ustanoveních přijatých v souvislosti s těmito změnami, avšak pouze do budoucna, tj. pouze pokud by v daném případě k přijetí takových změn došlo v době po 16. 8. 2007.

Dle krajského soudu tak přístup žalovaného nejenže v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo vedl k nepřípustné retroaktivní aplikaci (zpětné účinnosti) právní normy, ale především zcela negoval výše citované závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, publikovaném pod č. 2511/2012 Sb. NSS, dle kterých „v případě, kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jeho základě byla částka uhrazena, 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 [...]; byla-li daň uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně“. Krajský soud proto shledal takto uplatněnou žalobní námitku důvodnou.

Nad rámec výše uvedeného se pak krajský soud ztotožňuje i s argumentací žalobce týkající se původní splatnosti daně. Žalobce v podané žalobě uvedl, že při dovozu zboží není právní úprava založena na povinnosti podat daňové přiznání (zde celní prohlášení), takže zde žádný poslední den lhůty k podání daňového přiznání, celního prohlášení neexistuje a původní den splatnosti je nutno vyvodit z jiných ustanovení. Žalovaný přitom za původní den splatnosti označil datum 3. 5. 2004, tzn. den, kdy měly být daně vyměřeny rozhodnutím (výzvou žalobci jako ručiteli), jehož neplatnost byla následně ověřena správcem daně.

Jak žalobce správně poukázal, Ústavní soud již ve svém nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, judikoval, 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 považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku (*ex tunc*) a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti se tedy neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje (deklaruje) jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Ústavní soud (ve shodě s vyjádřením ministerstva financí učiněným v řízení před Ústavním soudem) taktéž v předmětném nálezu vyslovil názor, že „*ověřování neplatnosti rozhodnutí nelze považovat za odstraňování věcných nedostatků tohoto napadeného rozhodnutí, neboť k tomu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky. [...] Při osvědčení neplatnosti rozhodnutí se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku, a v téže věci je nutno vydat rozhodnutí nové, proti němuž může adresát podat opravné prostředky, takže jeho procesní práva nejsou dotčena*“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Ústavní soud tak jednoznačně vyslovil, že rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných náležitostí, nelze za rozhodnutí vůbec považovat, a to s účinky *ex tunc*, kdy ověření jejich neplatnosti má deklaratorní, nikoli konstitutivní účinky. Deklaratorním rozhodnutím se pak v souladu s teorií práva prohlašuje, že zde konkrétní právní vztah je či není, právní vztah se jím však nezakládá, nemění ani neruší jako u rozhodnutí konstitutivního. Tato skutečnost je přitom v posuzované věci klíčová. Nebylo-li zde totiž od počátku v důsledku ověření neplatnosti rozhodnutí, které by žalobci ukládalo povinnost uhradit konkrétní výši daně, pak v důsledku toho nemohla nastat ani splatnost této daně. S ohledem na skutečnost, že účinky neplatnosti jsou vztaženy *ex tunc* (tj. od počátku), dochází zde (na rozdíl od zrušení rozhodnutí pro nezákonnost s účinky *ex nunc*) k obdobným účinkům jako u rozhodnutí nicotných, tzv. paaktů, u kterých zde není nic, co by mohlo zakládat jakákoli práva či povinnosti subjektů. Žalobce se proto nedopustil záměny pojmů neplatnosti a nicotnosti správních rozhodnutí, jak se domníval žalovaný, ale toliko doslovně citoval relevantní závěry vztahující se k § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků obsažené v závazné judikatuře Ústavního soudu.

V posuzované věci to tedy znamenalo, že výzva žalobci jako ručiteli ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, jejíž neplatnost byla následně celním úřadem ověřena, od počátku nemohla založit žádný právní vztah mezi žalobcem a celním úřadem, a tedy ani nemohlo dojít ke splatnosti jí vyměřené daně. Vznikl-li proto v důsledku tohoto neplatného rozhodnutí dne 15. 8. 2007 přeplatek, bylo nutno při výpočtu úroku vycházet z právní úpravy platné a účinné

právě k tomuto, resp. dni následujícímu, a přihlížení žalovaného k úpravě obsažené v přechodných ustanoveních zákona č. 230/2006 Sb. tedy ani z tohoto důvodu nebylo na místě (pozn.: zvýraznění podtržením shora opět doplněno krajským soudem).

VI. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů tak krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává 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 30. května 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová