



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla, v právní věci **žalobkyně MERKUR KEY, a.s.**, se sídlem v Praze 3, Havlíčkově náměstí 189/2, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem v Plzni, Ant. Uxy 11, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. prosince 2010, zn. 8921-2/2010-160100-21

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 1.12.2010, zn. 8921-2/2010-160100-21, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 2 000 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Celní úřad Plzeň I, právní předchůdce Celního úřadu Plzeň (*dále jen „celní úřad“*), 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 zajištěny záručním dokladem obchodní společnosti **MERKUR KEY, a.s.** (*dále jen „žalobkyně“*), č. 01CZ810000L000025P005765, a to až do částky 24.500.000 Kč. Částka celního dluhu (byť po lhůtě splatnosti) byla celním dlužníkem uhrazena.

Po provedené dodatečné dokumentační kontrole celního prohlášení a přiložených dokladů a zjištění chybného vyjádření základu daně (v tunách místo v litrech) zahájil celní

úřad přípisem ze dne 13.1.2003, č.j.195/2003, řízení o doměření cla. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6.2.2003, č. 6558300049, č.j. 926/2003, doměřil celnímu dlužníkovi celní dluh ve výši 5 876 135 Kč, z toho clo ve výši 0 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 1 059 631 Kč a spotřební daň ve výši 4 816 504 Kč a penále ve výši 1 175 227 Kč, tedy celkem částku 7 051 362 Kč. Předmětná částka nebyla celním dlužníkem uhrazena ve lhůtě splatnosti ani ve lhůtě náhradní.

Dne 6.4.2004 vydal celní úřad pod č.j. R/400002/2004/1, „Výzvu ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka" (*dále jen „Výzva“*) ve výši odpovídající rozdílu mezi výší zaručené částky celního dluhu a výší celního dluhu uhrazeného, t.j. 5 337 166 Kč, a to do 10 dnů od jejího doručení (žalobkyni doručena 23. 4. 2004). Žalobkyně požadovala ověření neplatnosti výzvy, protože postrádala náležitosti předvídané zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*). Celní úřad žádosti nevyhověl a postoupil věc Celnímu ředitelství Plzeň (*dále jen „žalovaný“*). Podle názoru žalovaného výzva splňovala všechny náležitosti, proto podání žalobkyně projednal jako odvolání, které rozhodnutím ze dne 12.8.2004, č.j. 8442-02/2004-21, zamítl. Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla u Krajského soudu v Plzni žalobou. Žaloba byla rozsudkem ze dne 17. 8 2006, č.j. 58 Ca 74/2004-42, zamítnuta jako nedůvodná. Zamítnuta byla i kasační stížnost žalobkyně 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 odeslána žalobkyní částka 5. 337.166 Kč.

Na základě ústavní stížnosti žalobkyně Ústavní soud svým nálezením ze dne 14. 5. 2008, sp. zn.. I. ÚS 2345/07, zrušil 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, a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Ten v novém řízení rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. 57 Ca 43/2008, rozhodnutí žalovaného ze dne 12.8.2004, zn. 8442-02/2004-21, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na základě rozsudku zdejšího soudu uložil žalovaný dne 13.4.2008 celnímu úřadu, aby ověřil neplatnost jeho rozhodnutí ze dne 6.4.2004, č.j. R/400002/2004/1. Neplatnost předmětného rozhodnutí celní úřad ověřil svým rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, č.j. 19663-2/08-166500-021, které nabylo právní moci dne 10. 3. 2009. Následně dalším rozhodnutím ze dne 11.3. 2009, č.j. 4828/09-166500-021 rozhodl vrátit žalobkyni přeplatek ve výši 5. 337.166 Kč. Ve výroku 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 rozhodnutí č.j. 19663-2/08-166500-021 ze dne 23.2.2009.“ (žalobkyni doručeno 24.3. 2009).

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

Přípisem ze dne 10.5.2010, nazvaným „Výzva k úhradě dlužných úroků", vyzvala žalobkyně celní úřad, aby jí uhradil dlužné úroky z přeplatku v celkové výši 1.487.807 Kč.

Výzvu odůvodnila tím, že na základě nálezu Ústavního soudu a druhého rozsudku zdejšího soudu celní úřad ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 6.4.2004, č.j. R/400002/2004/1. Tím se stala částka 5.337.166,- Kč uhrazená žalobcem dne 15. 8. 2007 přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 daňového řádu. Celní úřad jako správce daně byl povinen tento přeplatek nejen vrátit bez žádosti do patnácti dnů, protože jeho vznik zavinil (to splnil vydáním rozhodnutí ze dne 11. 3. 2009, č.j. 4828/09-166500-021), ale současně je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi i úrok z přeplatku, jak stanoví § 64 odst. 6 daňového řádu. Celní úřad držel bez právního titulu částku ve výši 5 337 166 Kč neoprávněně od 16.8.2007, kdy ji žalobkyně uhradila, do 29.3.2009, kdy byla žalobkyni vrácena, t.j. celkem 592 dnů. Žalobkyně pak v přehledné tabulce vyčíslila konkrétní způsob výpočtu úroku z přeplatku.

Dne 21. 7. 2010 pod č.j. 20739-2/2010-166500-021 (*dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“*) celní úřad rozhodl, že požadovaný úrok žalobkyni nebude uhrazen. Výrok odůvodnil tím, že celní zákon jako lex specialis upravuje v ust. § 285 zaplacení úroku celním úřadem, a proto celní úřad postupuje v dané věci podle tohoto právního předpisu a ustanovení upravující placení úroku správcem daně podle daňového řádu se pro předmětnou situaci nepoužijí (daňový řád je v daném případě pouze předpisem procesním). Dodal, že celní předpisy, mezi které celní zákon spadá, 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 spotřební dani pak stanovují, 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. květnem 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 zákona nevznikl.

Žalobkyně napadla prvoinstanční rozhodnutí odvoláním. Stěžejní námitkou byl podrobně zdůvodněný právní názor, že celní úřad v daném případě nemůže postupovat podle § 285 celního zákona, ale je povinen aplikovat § 64 daňového řádu.

Rozhodnutím ze dne 1.12.2010, zn. 8921-2/2010-160100-21 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*) žalovaný odvolání žalobkyně na podkladě § 50 odst. 6 daňového řádu zamítl. Po podrobné rekapitulaci obsahu správního spisu a odvoláním dotčeného prvoinstančního rozhodnutí se vypořádal s odvolacími námitkami. Žalovaný v odůvodnění uvedl:

„Celní ředitelství se předně zabývalo otázkou povahy řízení o úhradě úroků z přeplatku. V tomto směru je podstatné ustanovení § 1 odst.2 ZSDP, které po účely řádného uplatňování daňových předpisů vymezuje legislativní zkratku správa daně. Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době. Správa daně je realizována v rámci daňového řízení. Výše uvedené vymezení pojmu správy daně současně deklaruje, že pod správou jediné daně může být zahrnuto větší množství jednotlivých daňových řízení, zejména pak řízení vyměřovací, vymáhací apod. Společným jmenovatelem pro taková řízení je existence konkrétní daňové povinnosti, které se tato řízení týkají.

*V daném případě vznikla daňová povinnost v souvislosti s dovozem zboží dne 19.12.2002. Dle § 42 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 19.12.2002, platily pro uplatnění DPH při dovozu zboží, vyjma tímto zákonem stanovených případů, ustanovení celních předpisů. Obdobně byla formulována správa SPD v § 17 zákona č.587/1992 Sb. o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni 19.12.2002, dle kterého platily pro řízení ve věcech SPD zákon ČNR o správě daní a poplatků (tedy ZSDP) a celní zákon, opět vyjma tímto zákonem stanovených výjimek. Ke dni vzniku předmětné daňové povinnosti se tedy jak clo, tak také DPH a SPD, které v souvislosti s propuštěním předmětného zboží do volného oběhu v tuzemsku vznikly, spravovaly dle celního zákona jako *lex specialis*, za subsidiárního použití ZSDP. Stejným způsob správy uvedených daní zůstal zachován též po nabytí účinnosti nových právních předpisů upravujících hmotněprávní základ DPH a SPD. Přechodná ustanovení § 111 odst.1 ZoDPH stanovují, že pro uplatnění DPH za období před nabytím účinnosti ZoDPH (tedy před 1.4.2004), jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Obdobně pak § 140 odst.1 ZSPD v přechodných ustanoveních vyjádřil pravidlo, dle kterého správu daní, u kterých ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona (tedy ke dni 1.1.2004) nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů.*

Ve vztahu k uvedeným pravidlům odvolatel namítá, že se netýkají otázky zaplacení úroku z přeplatku, ale pouze správy uvedených daní při dovozu zboží. Uvedenému názoru však nelze přisvědčit. Jak již bylo uvedeno, daňová povinnost v daném případě vznikla v souvislosti s dovozem zboží dne 19.12.2002. Veškeré další úkony celního úřadu byly správou uvedených daní, tedy nejen jejich vyměření a vybrání, ale též doměření daní v zákonné výši rozhodnutím ze dne 6.2.2003 a následné vymáhání těchto daní po odvolateli jako ručiteli. V takovém případě též rozhodování o otázce placení úroků při vrácení jím zaplacené daně je součástí správy konkrétní daně a nelze jej z tohoto procesu izolovat. Z tohoto důvodu také otázka placení úroků v dané věci souvisí s dovozem zboží, který se uskutečnil dne 19.12.2002. Pouze konkrétní daňová povinnost podmiňuje další úkony správce daně, které od vzniku této daňové povinnosti odvisí.

Jak bylo již výše uvedeno, dnem 19.12.2002 vznikla daňovému dlužníkovi, společnosti FRAB s.r.o., daňová povinnost v souvislosti s dovozem zboží a jeho propuštěním do volného oběhu v tuzemsku. Tato daňová povinnost byla konkretizována v celním řízení vyměřením celního dluhu. Celním dluhem se ve smyslu § 2 písm.i) zákona č.13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni 19.12.2002, rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní nebo vývozní clo, přičemž na základě ustanovení § 323 téhož předpisu pojem clo zahrnuje vedle cla také veškeré daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Celní dluh byl v daném případě tvořen clem, spotřební daní a daní z přidané hodnoty. Po propuštění zboží do volného oběhu bylo zjištěno, že spotřební daň byla v daném případě vyměřena v nesprávné výši, v důsledku čehož došlo k nesprávnému vyměření také daně z přidané hodnoty. Tyto součásti celního dluhu byly následně doměřeny dodatečným platebním výměrem ze dne 6.2.2003. Byť byly v daném případě doměřovány daň spotřební a daň z přidané hodnoty, stále byly a jsou tyto daně součástí celního dluhu vzniklého při dovozu zboží a spadají tak ve smyslu výše uvedeného pod pojem cla.

Ve světle uvedeného tak nutno pohlížet též na institut vrácení cla. Vrácením cla se rozumí jak vrácení cla vyměřeného při dovozu zboží a jeho propuštění do volného oběhu na základě sazby cla stanovené příslušným právním předpisem upravujícím celní sazebník, tak též dalších daní a poplatků s takovým dovozem spojených. Pokud pod pojem clo právní úprava účinná v době vzniku celního dluhu zahrnovala též další daně a poplatky spojené s dovozem zboží, je namístě přikládat tomuto pojmu stejný význam v rámci celého procesu správy daně, jak byl vymezen výše. Jak vyplývá ze změn legislativy provedených v dalším období, zejména ve spojení se vstupem České republiky do Evropské unie, tyto uvedené rozsah pojmu cla explicitně nijak neomezily a tedy tyto změny neodůvodňují jiný výklad pojmu clo, než který byl aplikován v době vzniku celního dluhu. Samotné vypuštění § 323 z celního zákona č. 13/1993 Sb. na uvedené nemá vliv, neboť účelem jeho vložení do celního zákona bylo vymezení pojmu clo pro lepší orientaci, jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 1/2002 Sb., kterou odvolatel zmiňuje ve svém odvolání, přičemž rozsah pojmu clo vyplýval především z příslušných ustanovení zvláštních daňových zákonů upravujících příslušné daně při dovozu zboží zpravované.

Na základě uvedeného nelze přisvědčit názoru odvolatele o tom, že celní úřad svým rozhodnutím nevracel clo, ale spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Obě tyto daně byly součástí celního dluhu vzniklého v souvislosti s dovozem zboží dne 19.12.2002 a tedy se na ně ve smyslu výše uvedeného vztahuje stejný režim, jako v případě cla. Jak ostatně plyne z obsahu výroku rozhodnutí celního úřadu čj. 4828/09-166500-021 ze dne 11.3.2009, byla tímto rozhodnutím vrácena část celního dluhu (tedy ve smyslu uvedeného cla) v dané výši, přičemž jako hmotněprávní základ pro tento postup byl použit zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni 11.3.2009, a tedy nebyl vrácen přeplatek ve smyslu § 64 ZSDP, přičemž odvolatel proti takovému postupu celního úřadu nijak nebrojil.

Podmínky, za kterých je celní orgán jako správce daně v daném případě povinen platit úroky při vrácení cla, upravuje celní zákon. Celní úřad tak správně aplikoval jako lex specialis § 285 CZ, přičemž správně došel k závěru, že v daném případě nejsou splněny podmínky pro vyplacení odvolatelem požadovaných úroků. Aplikace příslušných ustanovení § 64 ZSDP upravujících práva daňových subjektů a povinnosti správce daně spojené s placením úroků při vrácení přeplatku daně je tak vyloučena vzhledem k jejich obecné povaze při současně existenci pravidel speciálních, upravených celními předpisy. Pravidla o správě daní a poplatků se tedy v daném případě použijí pouze ve vztahu k procesu realizace uvedených práv a povinností spojených s vrácením cla, nikoli v otázce věcného, tedy hmotněprávního základu v takovém procesu realizovaného.

Odvolání posoudilo celní ředitelství v celém rozsahu jako nedůvodné. Na základě výše uvedeného celní ředitelství dále konstatuje, že v rozsahu, v jakém bylo rozhodnutí odvoláním napadeno, neshledalo napadené rozhodnutí nezákonným či nesprávným. Celní úřad rozhodl o vrácení části celního dluhu zahrnujícího příslušné daně spojené s dovozem zboží do tuzemska, přičemž v procesu vrácení cla nenastaly právní skutečnosti, se kterými celní zákon spojuje povinnost placení úroků. V rámci napadeného rozhodnutí celní úřad správně aplikoval příslušná ustanovení relevantních právních předpisů a rozhodl v souladu se zákonem. Celní

ředitelství současně neshledalo žádné skutečnosti odvolatelem neuvedené, které by měli podstatný vliv na výrok napadeného rozhodnutí.“

Včasnou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení, protože bylo vydáno v rozporu se zákonem.

Žalovanému předně vytýkala, že v napadeném rozhodnutí citoval právní úpravu, která upravovala aplikaci celních a daňových předpisů při dovozu; v případě žalobkyně však nejde o aplikaci právních předpisů při dovozu. Již v odvolání poukázala na to, že oba daňové zákony, zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, zcela jednoznačně stanovily, že pro uplatnění daně při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů s tím, že dovozem se rozuměl vstup zboží do tuzemska, tzn. do dovozu rozhodně nelze zahrnovat jinou problematiku, např. problematiku vrácení a prominutí cla a daní včetně úroků placených v souvislosti s vrácením cla a daní.

Za zásadní považuje to, podle jakých právních předpisů se postupuje při vrácení cla a daní. Zde je nutné vycházet z toho, že pokud jde o hmotněprávní ustanovení, pak se aplikují právní předpisy platné v okamžiku vzniku určité povinnosti a pokud jde o procesní normy, pak se aplikují ty, které jsou platné v době prováděného řízení. Jak již bylo uvedeno výše, nelze povinnost vrátit clo, příp. vrátit přeplatek na dani, ztotožňovat s povinností uhradit clo (celní dluh) nebo daň (daňová povinnost). V daném případě povinnost vrátit žalobkyni uhrazenou daň z přidané hodnoty a spotřební daň vznikla vydáním rozhodnutí, jímž celní úřad ověřil neplatnost Výzvy, tzn. rozhodnutí ze dne 23. 2. 2009, č.j. 19663- 2/08-166500-021, které nabylo právní moci dne 10. 3. 2009. Žalobkyně vyzvala v květnu 2010 celní úřad k uhrazení úroků z přeplatku na dani. Z toho pak vyplývá, že na vrácení uhrazených daní se aplikují předpisy platné od 11. 3. 2009. Pokud jde o hmotněprávní předpisy, tak je zcela nepochybné, že je nutné vycházet z právní úpravy platné v době vzniku práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu, protože opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007 — 95); v našem případě toto právo žalobkyně a tomu odpovídající povinnost celního úřadu, vznikly dnem 10. 3. 2009. Pokud jde o procesní normy, pak Evropský soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 23. 2. 2006, C-201/04 stanovil, že podle ustálené judikatury, jsou procesní pravidla obecně považována za použitelná na všechny spory probíhající v okamžiku jejich vstupu v účinnost.

Žalobkyně dále uvedla, že celní zákon ve znění platném od 1.5 2004 (doposud) v § 320 odst. 1 písm. c) stanovil, že nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků (daňový řád), nejde-li o věci uvedené v písmenech a) a b). Celní zákon již od 1. 5. 2004 neobsahuje ustanovení o tom, že pokud se v celním zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daň a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Protože ustanovení § 285 celního zákona upravuje pouze problematiku vrácení cla, a to ještě pouze doplňkově, protože zásadní právní úprava je obsažena v čl. 241 celního kodexu (který se celý vztahuje také pouze na clo), musí být postupováno podle daňového řádu, tzn. podle jeho § 64. Pokud

žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že pravidla o správě daní a poplatků se tedy v daném případě použijí pouze ve vztahu k procesu realizace uvedených práv a povinností spojených s vrácením cla (jde však o vrácení daní), nikoli v otázce věcného, tedy hmotněprávního základu v takovém procesu realizovaného, jde o naprosto nesprávný závěr. Žalovaný zcela v rozporu se skutečností za „hmotněprávní základ“ považuje okamžik, kdy společnosti FRAB s.r.o, jako deklarantovi, vznikla povinnost uhradit clo a daně vybírané při dovozu, tzn. daň z přidané hodnoty a spotřební daň.

V současné době již nejsou součástí právního řádu ani zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ani zákon č. 588/1992 Sb., o spotřebních daních. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v § 34 stanoví, že jsou-li vybrané výrobky dováženy na daňové území České republiky a nejsou-li uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně nebo do režimu s podmíněným osvobozením od cla, daň je vybírána za podmínek stanovených celními předpisy, přičemž dovoz je v § 3 písm. b) tohoto zákona definován jako vstup vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství, pokud tyto vybrané výrobky nejsou při vstupu na daňové území Evropského společenství propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od cla, a také propuštění těchto vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od cla; v důvodové zprávě je k tomu uvedeno, že „Při dovozu vybraných výrobků na daňové území České republiky se spotřební daň vybírá v souladu s celními předpisy, nejsou-li tyto výrobky po propuštění do režimu volného oběhu uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně.“. Zákon č. 235/2001 (správně 235/2004) Sb., o dani z přidané hodnoty v § 93 odst. 2 stanoví, že při dovozu a vývozu zboží se postupuje podle právního předpisu upravujícího správu cla (tzn. podle celního kodexu), pokud tento zákon nestanoví jinak. Rovněž dovoz je definován v § 20 odst. 1 jako vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství. Tzn. i oba tyto nové daňové zákony upravují aplikaci celních předpisů při dovozu a vyměřování daně, nikoliv při vrácení daně, to ponechávají na daňový řád. Z výše uvedeného je zřejmé, že ustanovení celních předpisů, ať již se jedná o celní kodex nebo o celní zákon, lze aplikovat pouze při dovozu, tzn., vstupuje-li zboží/vybrané výrobky na území Evropského společenství, a je jim přidělováno nějaké celně schválené určení, např. propuštění do celního režimu. V tomto případě se však o dovoz nejedná, takže v souladu s ustanovením § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona musí být postupováno podle daňového řádu (kdyby se jednalo také o clo, muselo by být postupováno také podle celního kodexu a celního zákona). Záměr zákonodárce plně odpovídá tomu, že clo je příjmem Evropské unie, takže u cla je postupováno podle příslušných ustanovení celního kodexu Společenství, případně podle celního zákona, pokud to celní kodex umožňuje, a protože daně, a to jak spotřební daně, tak z přidané hodnoty, jsou příjmem jednotlivých členských států, postupuje se u nich podle národní legislativy a neexistuje zde důvod pro to, aby se v jiných případech, než je uplatnění daně při dovozu, postupovalo rozdílně.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 1.3.2011 navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že dle jeho názoru je řízení o zaplacení úroků z přeplatku, stejně jako předcházející řízení o doměření daní a následné řízení o vrácení přeplatku, součástí správy jediné daně, která vznikla dne 19.12.2002 propuštěním zboží do režimu volného oběhu v tuzemsku. Správa daně je realizována v rámci daňového řízení. V § 1 odst. 2 daňového řádu uvedené vymezení pojmu správy daně deklaruje, že pod správu jediné daně může být zahrnuto větší množství jednotlivých daňových řízení. Společným jmenovatelem pro taková řízení je

existence konkrétní daňové povinnosti, které se tato řízení týkají (zejména pak řízení vyměřovací, vymáhací apod.). Dle názoru žalovaného tak řízení o zaplacení úroku z přeplatku nelze izolovat a považovat je za zcela autonomní, neboť stejně jako pro další předcházející řízení je také pro toto řízení rozhodná existence konkrétní daňové povinnosti, a tedy veškerá tato řízení mají akcesorickou povahu ve vztahu k této konkrétní daňové povinnosti. Úkony směřující vůči žalobkyni jako ručiteli spadaly pod správu této konkrétní daňové povinnosti (vymáhání daně).

Žalobkyně dále napadá závěry žalovaného rozvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména pak výklad pojmu clo a celní dluh a použití příslušných pravidel týkajících se vrácení přeplatku a placení úroků celními orgány, přičemž v rámci žaloby neuplatňuje významně nové argumenty. Jelikož se s těmito otázkami žalovaný obsáhle vypořádal v rámci napadeného rozhodnutí, odkazuje ve vztahu k těmto žalobním námitkám na obsah jeho odůvodnění. Žalovaný setrvává na svém závěru, dle kterého celní orgány vrátily daný přeplatek v zákonné lhůtě a tedy nejsou povinny v takovém případě platit úroky z tohoto přeplatku ve smyslu § 285 zákona č.13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti, tedy ke dni 19.12.2002.

Žalobkyně v replice ze dne 30.3.2011 především setrvala z podrobně uvedených důvodů na názoru, že řízení o vrácení přeplatku, tzn. částky daně vyměřené a vybrané v rozporu s platnou právní úpravou, se musí řídit právními předpisy platnými v době, kdy nastala skutečnost toto vrácení přeplatků způsobující, což v žádném případě nebyl vznik daňové povinnosti a celního dluhu, tzn. 19.12.2002, nýbrž právní moc rozhodnutí, jímž byla ověřena neplatnost rozhodnutí, které žalobkyni stanovilo povinnost předmětné daně zaplatit, tj. v březnu 2009. Zdůraznila rozdíl v postavení plátce daně zatíženého daňovou povinností a ručitele, který daňovou povinnost ve smyslu daňových zákonů nemá, nýbrž je povinen za určitých podmínek za dlužníka (plátce) nedoplatek na dani zaplatit. Žalovanému vytýkala záměnu řízení vyměřovacího s řízením o povinnosti vrátit zaplacené daně na základě nezákonného a následně zrušeného rozhodnutí a uhradit i úrok z prodlení. Žalobkyně zopakovala důvody, pro které nemůže celní úřad postupovat dle § 285 celního zákona, nýbrž podle § 64 daňového řádu.

Při posuzování důvodnosti žaloby postupoval soud podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších novel (*dále jen „s.ř.s.“*). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s.ř.s.).

V posuzované věci je jednalo o problematiku úhrady úroků při vrácení protizákonně vyměřených částek cla a daní vybíraných při dovozu, stručně řečeno při vrácení přeplatku. Spornou mezi účastníky řízení v daném případě byly dvě zásadní otázky. Zaprvé otázka, zda rozhodným právem je celní zákon, případně daňový řád z roku 1992 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 zadruhé otázka, zda úrok při vrácení tohoto přeplatku je nutno posuzovat podle celního zákona nebo dle daňového řádu.

Problematickou úroku při vrácení protizákonně vyměřených částek cla, daně z přidané hodnoty a daně spotřební při dovozu zboží se zabýval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23.11.2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143 (rozhodnutí je dostupné na www.nssoud.cz). Uvedl, že „Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost. Jinak tomu také je v případě, kdy je dlužníkem celní/daňový dlužník, jinak tam, kde se stal dlužníkem stát v důsledku povinnosti vrátit uhrazené clo či daň. Nerozhodná je situace prvá, v níž okamžik prodlení je spojen se splatností cla či daně [srovnej např. § 63 daňového řádu z r. 1992, byť neupravuje úrok, ale penalizaci prodlení a § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona]. V případě, kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož 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 (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá před středníkem); byla-li uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá za středníkem)....

Celním zákonem byla celním orgánům kromě správy cel svěřena mj. i správa daně z přidané hodnoty a spotřebních daní vybíraných při dovozu [§ 3 odst. 2 písm. a)]. To se promítlo i do daňových předpisů. Podle § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platily celní předpisy pro uplatnění daně při dovozu zboží. V oblasti spotřebních daní zákon č. 587/1992 Sb. stanovil v § 17, že pro řízení ve věcech daně platí zákon o správě daní a poplatků a celní zákon. Obdobně byla upravena pravomoc celních orgánů i v obou rozhodných obdobích; postupnými změnami však procházelo řízení o daních spravovaných celními orgány, což se promítá i do řešení předložené otázky.

IV. 2. a) stav do 30. 6. 2002

Celní zákon ve znění do 30. 6. 2002 rozlišoval cla a daně. Pod pojem „clo“ byly daně podřazeny pro případ zajištění celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek (§ 323 odst. 1). Daně tedy podléhaly režimu cla při užití k § 254 až § 282 celního zákona. Ustanovení § 286 odst. 1 celního zákona pak upravovalo pouze vrácení dovozního a vývozního cla. Celní zákon ve znění do 30. 6. 2002 tedy neupravoval vrácení daní a nedefinoval (až na konkrétní výjimky) clo tak, že by jím byly rozuměny i daně. Podle § 291 odst. 1 celního zákona platilo, že vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky. Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže: a) rozhodnutí o vrácení cla nerealizoval do jednoho měsíce ode dne jeho doručení, b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Vrácení úroků při vrácení cla bylo tedy zákonem pojato jen jako určitá sankce spojená s postupem celních orgánů při vrácení cla.

IV. 2. b) stav do 30. 4. 2004

Zásadní změnu ve vztahu k předložené otázce přinesl zákon č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů; ten daně podřadil pro účely celého celního zákona pojmu „clo“ (srovnej § 323 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002). Znění § 286 odst. 1 a § 291 odst. 1 zůstalo beze změn, ovšem vztahovalo se již i na daně.

IV. 3. právní posouzení sporné otázky

Vrácením cla podle § 286 odst. celního zákona se nemění charakter zaplacené částky. Jedná se o clo, které nebylo dlužno a nemělo být vybráno. Proto se také vrací podle celního zákona. Ustanovení § 291 odst. 1 navazuje na § 286 odst. 1 celního zákona. Nelze tak přisvědčit názoru krajského soudu, že úhrada úroků je možná proto, že vracená částka není clem a tudíž se nemůže postupovat podle celního zákona. Z rozhodné právní úpravy je zřejmé, že podle § 291 odst. 1 celního zákona ve znění před i po novele provedené zákonem č. 1/2002 Sb. nebylo možné při vrácení cla přiznat úroky.

Jiný závěr nelze dovodit ani při konfrontaci celního zákona ve znění do 30. 6. 2002 s celním kodexem Společenství (nařízení Rady EHS č. 2913/92), k němuž lze přihlížet právě proto, že jsou posuzována ustanovení českého právního předpisu přijatá nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45). Institut vrácení cla je v celním kodexu upraven v čl. 241 a podle něho celní orgány nejsou povinny platit úroky při vrácení dovozního nebo vývozního cla nebo úvěrového úroku či úroku z prodlení vybraného při zaplacení cla, ledaže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí. Úroky mohou být rovněž placeny, pokud tak stanoví vnitrostátní předpisy.

Celní zákon vylučuje povinnost státu platit úroky při vrácení cla. Podstatné přitom je, co v sobě pojem „clo“ zahrnuje. S účinností od 1. 7. 2002 spadaly pod tento pojem i daně; po tomto datu se tedy výluka úhrady cla vztahovala i na daně v souvislosti se clem uhrazené a spolu s ním vrácené.

Jiná je však situace do 30. 6. 2002, kdy daně pro účely úpravy vrácení celního dluhu nebyly součástí cla. V této době proto není žádný důvod k tomu, aby na daň z přidané hodnoty a spotřební daň bylo nahlíženo jinak v daňovém a jinak v celním řízení. Bylo-li tedy v té době možné při vrácení neoprávněně uhrazené daně přiznat daňovému subjektu i úrok, pak není rozhodné, v jakém řízení byla daň uhrazena. Vrácení daní bylo upraveno v § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992....

Podle § 64 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 byla částka převyšující splatnou daň včetně příslušenství daňovým přeplatkem. Tento přeplatek se vrátil na žádost daňového dlužníka za podmínek uvedených v odst. 4 téhož ustanovení. Odstavec 6 tohoto ustanovení pak řešil případy, kdy přeplatek zavinil správce daně, a pro tento případ daňovému dlužníku přiznává nárok na úrok. Zaviněným přeplatkem judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 - 100). Dané ustanovení nepochybně vycházelo ze zásady, že ten, kdo neoprávněně uhradil daň, má být odškodněn za újmu způsobenou neoprávněným zadržováním jeho peněz státem. To je zjevné z poslední věty daného ustanovení, v níž stojí, že pokud by skutečně přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím

nebo nesprávným úředním postupem správce daně byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na náhradu skutečné škody započítává....

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, 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.“

S uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu se zdejší soud zcela ztotožňuje a byť v jím posuzovaném případě rozhodné skutečnosti nastaly v jiném časovém úseku, lze principiálně z tohoto usnesení rozšířeného senátu nepochybně vycházet i v přezkoumávaném případě.

V této věci je nesporné, že původní celní dluh vznikl dne 19.12.2002 a vyměřené clo a daně byly zaplacený společností FRAB s.r.o., jakožto celním dlužníkem. Následně byly doměřeny daň z přidané hodnoty a spotřební daň, včetně příslušného penále dodatečným platebním výměrem ze dne 6.2.2003 opět celnímu dlužníkovi, který však již úhradu neprovedl. Dne 23.4.2004 obdržela žalobkyně Výzvu ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka ze dne 6.4.2004, kterou byla vyzvána, aby uhradila nedoplatek v konkrétní výši ve lhůtě 10 dnů od doručení výzvy. Uvedená částka byla žalobkyní odeslána na účet celního úřadu dne 15.8.2007, tedy nikoliv v době splatnosti, nýbrž později. Celní úřad ověřil neplatnost Výzvy rozhodnutím ze dne 23.2.2009, které nabylo právní moci dne 10.3.2009. Tím se stala předmětná částka přeplatkem a dne 27.3.2009 byla odepsáním z účtu celního úřadu žalobkyni vrácena zpět.

Na první spornou otázku je třeba v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu odpovědět tak, 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 jejího vrácení nemohla svobodně nakládat. Jelikož dnem platby je u bezhotovostních převodů prováděných bankou den, kdy bylo uskutečněno odepsání peněžních prostředků z účtu (§ 61 odst. 1 písm. a) daňového řádu), je rozhodným právem celní zákon, případně daňový řád ve znění účinném ke dni 16.8.2007.

Nelze proto souhlasit s žalovaným, že pro posouzení nároku na úrok při vrácení protizákonně vyměřených částek cla a daní vybíraných při dovozu je třeba vycházet z právní úpravy celního zákona ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti, tedy ke dni 19.12.2002. Takové znění bude významné pro posouzení otázky prekluze celního dluhu. Pokud žalobkyně odmítala posouzení jí uplatněného nároku na úrok, jak učinil žalovaný, byla její námitka důvodná. Na druhé straně soud z důvodů shora předestřených nemohl akceptovat ani názor žalobkyně, že celní orgány měly aplikovat předpisy platné od 11. 3. 2009.

Jelikož žalovaný posuzoval žalobkyní uplatněný nárok na úhradu úroku z pohledu právních předpisů ve znění, které na danou věc nedopadalo, nemohlo jeho rozhodnutí být v souladu se zákonem. Pakliže úkolem správního soudu je toliko přezkum zákonnosti rozhodnutí žalovaného a v důsledku aplikace odpovídajícího znění předpisů lze očekávat jiné

závěry žalovaného, nemohl se soud zabývat druhou zásadní otázkou, neboť by nahrazoval činnost správních orgánů. V dalším řízení pak bude na žalovaném, aby, vycházející z právních názorů rozšířeného senátu, sám posoudil, zda úrok při vrácení tohoto přeplatku je nutno posuzovat podle celního zákona nebo dle daňového řádu.

Žaloba byla důvodná, proto soud napadené rozhodnutí na podkladě § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost. Ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán dle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán (výrok I. rozsudku).

Ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení. Právo žalobkyni náleželo v rozsahu zaplaceného soudního poplatku 2.000 Kč. Lhůtu k plnění stanovil soud podle § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. (výrok II. rozsudku).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 29. února 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová