

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **SENZO, a. s.**, se sídlem Hradební 1021/19, Cheb, zast. JUDr. Janem Vydrou, advokátem se sídlem Hošťálkova 1b, Praha 6, proti žalovanému: **Celní ředitelství České Budějovice**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. 1891/2009-030100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 4. 2010, č. j. 10 Af 21/2010 - 74,

t a k t o :

- I. Zavínil-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.
- II. Věc **se v r a c í** k projednání a rozhodnutí sedmému senátu.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Vymezení věci

1. Rozhodnutím Celního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2009, sp. zn. 718/2009-030100-21 PV 14. 3. 2001 byl zrušen platební výměr Celního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2001, č. j. 493/01, jehož předmětem byl celní dluh společnosti SENZO, a. s. (dále též „stěžovatel“).

2. Na základě žádosti stěžovatele o vrácení neoprávněně uhrazeného cla, daní a nákladů spojených s exekucí, vydal Celní úřad v Českých Budějovicích dne 19. 2. 2009 rozhodnutí o přeplatku č. j. 1414/2009-036100-021, jímž podle § 64 odst. 1, 4 a § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád z r. 1992“), sdělil výši přeplatku na cle, dani z přidané hodnoty, spotřební dani a exekučních nákladech, celkem ve výši 1 771 832 Kč. V odvolání stěžovatel kromě poukazu na aplikaci nesprávných

předpisů výslovně požádal i o úhradu úroků ve výši 19%, a to podle § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992.

3. Celní ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. 1891/2009-030100-21, změnilo prvostupňové rozhodnutí pouze uvedením odkazu na jiné předpisy, podle nichž se vrací clo, daň z přidané hodnoty, spotřební daň a exekuční náklady. Ve vztahu k vrácení cla poukázalo na přílohu IV Aktu o přistoupení, publ. pod č. 44/2004 Sb. m. s., přechodná ustanovení zákona č. 187/2004 Sb., čl. 236 Nařízení Rady EHS č. 2913/1992, a § 286 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“); ve vztahu k daním na § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 2 odst. 2 písm. l) a § 42 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a na § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a § 17 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), to vše za použití daňového řádu z r. 1992. Ve výroku pak zaměnilo označení předmětu rozhodnutí (namísto „rozhodnutí o přeplatku“ „rozhodnutí o vrácení“). K žádosti o úhradu úroků se žalovaný vyjádřil v důvodech odvolacího rozhodnutí tak, že se daňový řád v tomto řízení použije jen jako procesní předpis, který nezakládá hmotněprávní nárok, který může plynout jen z celních předpisů. Dále zde bylo uvedeno, že o žádosti o úrok bude rozhodnuto samostatně. Následně také bylo vydáno celním úřadem dne 18. 6. 2009 rozhodnutí o úroku č. j. 1414-05/2009-036100-021, jímž ve spojení s odvolacím rozhodnutím celního ředitelství ze dne 8. 12. 2009, č. j. 5885/2009-030100-21, žádosti stěžovatele nebylo vyhověno.

4. Krajský soud žalobu proti rozhodnutí celního ředitelství o vrácení celního dluhu nejprve zamítl, jeho rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 121/2009 - 59 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz), a krajský soud byl zavázán posoudit i otázku úhrady úroků. V rozsudku nyní napadeném kasační stížností krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s názorem, že žalobci nevznikl celní dluh, a proto nelze o vrácení rozhodovat podle celních předpisů. Předmětem rozhodnutí o vrácení byl přeplatek z nezákonného rozhodnutí, který měl být podle § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992 vrácen i s úroky z přeplatku.

5. V kasační stížnosti stěžovatel proti názoru krajského soudu především namítá, že platební povinnost byla celním dluhem, a proto je nutné o vrácení rozhodovat podle celního zákona, který v rozhodné době aplikaci § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992 výslovně vylučoval. O nároku na přiznání úroku podle § 64 odst. 6 cit. zákona se rozhoduje samostatným rozhodnutím a ne v rámci odvolacího rozhodnutí v řízení o vrácení celního dluhu. Úhradu úroku pak považuje za možnou jen podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který nebyl oprávněn řešit otázku náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb.

II.

Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

6. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu při rozhodování této kasační stížnosti dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku ze dne 16. 6. 2008, č. j. 5 Afs 72/2007 - 97. Tam soud vyslovil, že ustanovení § 291 odst. 1 celního zákona upravuje povinnost uhradit úrok jen jako postih za nesprávný postup celních orgánů, spočívající v nečinnosti při provedení rozhodnutí o vrácení cla, nebo ve vydání vadného rozhodnutí o vrácení cla. Tato úprava odpovídá i úpravě celního kodexu. Podle čl. 241 celního kodexu (nařízení Rady EHS č. 2913/92) celní orgány při vrácení dovozního nebo vývozního cla nejsou povinny platit úroky, vyjma více než tříměsíčního prodlení s výkonem rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla, nebo pokud tak stanoví vnitrostátní předpisy.

7. Předkládající sedmý senát zdůraznil, že ve věci rozhodované pátým senátem, stejně jako v nyní předkládané věci, se jednalo o situaci, kdy žádost o vrácení přeplatku a úroků z přeplatku byla podána poté, co soud rozhodující ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí, kterým bylo nezákonně vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty. Pátý senát na tyto skutkové okolnosti aplikoval ustanovení § 286 a násl. celního zákona (ve znění účinném do 30. 6. 2002) upravující institut vrácení cla, podle něhož celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu má za to, že postup, jímž celní úřad podle § 286 celního zákona vrátil nejen clo, ale i daň z přidané hodnoty a spotřební daň, bez nároku na úroky (podle § 291 odst. 1 celního zákona) i u těchto daní, je v rozporu s kautelami plynoucími z principu akcesorické rovnosti. V případě daně z přidané hodnoty a spotřební daně totiž nepřiznání úroku, tedy vlastně ekonomické náhrady za nemožnost disponovat finančními prostředky, diskriminuje adresáty normy při výkonu jejich vlastnického práva. Důvody teleologické a ústavněprávní, pro které má sedmý senát výklad zaujatý pátým senátem za nesprávný, jsou navíc silně podepřeny i argumenty opírajícími se o prostou dikci celního zákona v jeho rozhodném znění.

8. Ze znění § 286 celního zákona přitom podle sedmého senátu vyplývá, že institut vrácení cla lze použít pouze na vrácení cla, a nikoliv již na vrácení daní. Pokud by zákonodárce chtěl aplikovat ust. § 286 celního zákona i na spotřební daň a daň z přidané hodnoty, jistě by mohl daně do tohoto ustanovení zahrnout (srovnej § 289 celního zákona, které se výslovně použije nejen pro clo, ale i pro clo, daně a poplatky vybírané při dovozu). Podle § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002, se zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (§ 254 až 282) rozumí také zajištění daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Citované ustanovení nemá na výklad § 286 celního zákona žádný vliv, neboť se vztahuje jen a pouze na zajištění celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek cla, nikoli na další otázky daňové či poplatkové, které souvisí s celním režimem zboží a povinností platit clo. Sedmý senát proto dospěl k závěru, že z výše citovaných ustanovení vyplývá, že není možné použít na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a na spotřební dani postup upravený v § 286 celního zákona, neboť ten se týká výlučně cla.

9. Sedmý senát si je přitom vědom toho, že se ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona s účinností od 1. 7. 2002 změnilo a do 30. 4. 2004 stanovilo, že pokud se v tomto zákoně

a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Toto znění celního zákona však není možné aplikovat na daný případ ani na případ rozhodovaný pátým senátem, protože v obou případech údajný celní dluh měl vzniknout před 30. 6. 2002. Jedná se o ustanovení hmotněprávní, tedy na clo a daně (včetně jejich příslušenství, není-li zákonem, zpravidla pozdějším, stanoveno jinak) je nutno aplikovat zásadně právní předpisy platné a účinné ke dni, kdy měl vzniknout celní dluh. Pokud jde o rozhodnou právní úpravu, poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, podle něhož „(o)hledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy“. K uvedenému závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 121.

10. Za nerozhodnou označil předkládající sedmý senát skutečnost, že v rozhodném období ustanovení § 320 celního zákona vylučovalo užití § 64 daňového řádu z r. 1992. Podle jeho názoru se tato výluka vztahuje pouze na rozsah působnosti celního zákona, tj. na ty, v daném případě hmotněprávní, právní vztahy, na něž se celní zákon vztahuje, nikoliv na daně clo doprovázející.

11. Sedmý senát nezpochybňuje obecný závěr pátého senátu, že ustanovení § 286 celního zákona má být aplikováno na clo zaplacené celním dlužníkem za situace, kdy k tomu celní dlužník od počátku vůbec nebyl povinen. Sedmý senát dodává, že zřejmě bylo v diskreci zákonodárce rozlišit pro účely náhrady škody za nezákonné rozhodnutí státu režim celní (v němž úpravou v § 286 celního zákona nezavedl paušalizovanou formou náhrady za dočasné nezákonné odnětí majetku a tuto náhradu ponechal toliko procesně méně komfortnímu režimu zákona č. 82/1998 Sb.) a režim daňový (v němž paušalizovanou formu náhrady naopak zavedl v ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní poplatků).

12. Předkládající senát uzavírá, že aplikaci jeho názoru o nároku na náhradu újmy utrpěné v souvislosti se zaplacením daní na základě zrušeného celního platebního výměru brání právní názor vyslovený pátým senátem, jenž tento postup vylučuje. Proto věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil rozšířenému senátu.

III.

Pravomoc rozšířeného senátu k posouzení předložené otázky

13. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, *(ú)kolem rozšířeného senátu je sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu a je dle § 17 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodovat tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného. Postoupit rozšířenému senátu lze jak celou právní věc k rozhodnutí, tak i některou z jednotlivých sporných otázek. Rozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů. Proto také při projednávání předložených věcí zkoumá, zda právní posouzení odpovídá skutkovému stavu.*

14. Spornou otázkou v daném případě je, zda v době do 30. 6. 2002 byla vyloučena úhrada úroků při vrácení daní hrazených spolu se clem na základě výluky uvedené v § 291 odst. 1 celního zákona, či zda byla možná jejich úhrada podle § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992 nebo podle zákona č. 82/1998 Sb. V daném případě jsou skutkové a právní okolnosti věci obdobné těm, které byly podstatné ve věci posuzované pátým senátem ve shora označené věci. Rovněž je zřejmé, že se sedmý senát hodlá odchýlit od právního názoru tam vysloveného.

15. Rozšířený senát se však musel zabývat i tím, zda je sporná právní otázka vůbec předmětem tohoto řízení a zda je její řešení potřebné pro rozhodnutí o dané kasační stížnosti. Kromě rozhodnutí o vrácení přeplatku bylo totiž vydáno i samostatné rozhodnutí o úroku. Celní úřad rozhodnutím ze dne 18. 6. 2009, č. j. 1414-05/2009-036100-021, nevyhověl žádosti o úrok, odvolací rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2009, č. j. 5885/2009-030100-21 pak bylo napadeno žalobou, o níž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 21. 4. 2010, č. j. 10 Af 7/2010 - 40, a kasační stížnost proti němu podaná je u tohoto soudu vedena pod sp. zn. 7 Afs 65/2010. Celní zákon ani daňový řád z r. 1992 nepředpokládají žádné formalizované řízení o vrácení úroků z neoprávněně zaplaceného cla či daně. Rozhodující je proto obsah žádosti. Požádá-li tedy subjekt jak o vrácení cla (daní) a současně i o úhradu úroků, není důvod k tomu, aby byla vedena dvě samostatná řízení. V daném případě stěžovatel žádost takto rozšířil v odvolacím řízení a žalovaný se tímto požadavkem v důvodech odvolacího rozhodnutí zabýval. Z hlediska řízení o této kasační stížnosti pak nelze přehlédnout, že Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku výslovně zavázal krajský soud k posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného o vrácení přeplatku ve vztahu k důvodnosti odmítnutí úhrady úroků. Z toho plyne, že posouzení sporné otázky má význam pro rozhodnutí o této kasační stížnosti.

16. Podmínky projednání věci rozšířeným senátem jsou splněny.

IV.

Posouzení věci rozšířeným senátem

IV.1. rozhodné právo

17. Sedmý senát s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, dovozuje, že rozhodným právem je celní zákon a daňový řád z r. 1992 ve znění účinném v době vzniku celního dluhu, jež v daném případě nastal v r. 1998, v případě řešeném pátým senátem v r. 1999. Označený rozsudek prvního senátu ovšem řešil otázku prekluze celního dluhu – tam je nepochybně rozhodným právem hmotněprávní úprava účinná v době vzniku celního dluhu. Podstatné pro určení rozhodného práva není ani usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 121, zabývajícím se stavením promlčecí lhůty při soudním výkonu rozhodnutí k vymožení nedoplatku cla.

18. 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 první, 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). Obdobně by bylo třeba postupovat i tam, kde zákon výslovně okamžik prodlení státu nestanoví, neboť to odpovídá logice vztahu mezi dlužníkem a věřitelem – zaplacením počíná neoprávněné zadržování částky státem. Při absenci zákonného určení dne prodlení je tedy rovněž podstatné, kdy byla částka, od níž je úrok odvozován, zaplacená; byl-li rozhodným procesním předpisem daňový řád z r. 1992, pak by na základě § 14 odst. 4 byl dnem prodlení rovněž den následující po zaplacení.

19. 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

20. 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

21. 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

22. 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 vrácená 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.

23. 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 sblížení 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.

24. 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.

25. 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.

26. Není rozhodující, že v celním zákoně ve znění do 30. 6. 2002 byla aplikace § 64 daňového řádu z r. 1992 výslovně vyloučena v § 320. Podle tohoto ustanovení nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé. Lze přisvědčit předkládajícímu senátu v názoru, že tato výluka se vztahuje pouze na rozsah působnosti celního zákona, tj. na ty, v daném případě hmotněprávní, právní vztahy, na něž se celní zákon vztahuje. Na daně vybírané celními orgány se celní zákon, vyjma výslovného odkazu, nevztahoval, takže se na ně nemůže vztahovat ani ustanovení celního zákona vylučující aplikovatelnost určitého ustanovení daňového řádu z r. 1992. Tento názor zčásti podporuje i § 43 odst. 10 zákona č. 588/1992 Sb., který upravoval vrácení daně

v případě zjištění nových skutkových okolností, které vedly k jejímu vyměření nebo vybrání. Ani toto ustanovení však neřešilo vrácení daní v případě nezákonného vyměření a vybrání daně, natož úhradu úroků. Zde se tedy nutně muselo postupovat podle § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992.

27. 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.

28. Pro případ daně z přidané hodnoty a spotřební daně uhrazených žalobcem do 30. 6. 2002 lze uzavřít, že po jejich vrácení v důsledku zrušení platebního výměru, měl být jeho nárok na úrok posuzován podle § 64 odst. 6 daňového řádu z r. 1992. Připomenout je ovšem třeba, že pro případy, kdy byla daň neoprávněně vymáhána, použije se ustanovení § 73 odst. 10 daňového řádu z r. 1992, stanovící úrok ve dvojnásobné výši. I toto ustanovení řeší vztah mezi přiznanou náhradou škody a přiznaným úrokem. Skutečnost, že zákon váže tento nárok na zjištění v průběhu vymáhání, jistě není rozhodný. Zvýšení úroku je nepochybně určitou sankcí zato, že vůči domnělému dlužníkovi bylo použito důraznějších prostředků k vymožení úhrady a bylo by absurdní, aby zvýšený úrok bylo možno přiznat jen tam, kde exekuce dosud nebyla skončena. Posouzení nároku ve vztahu k žádosti žalobce je na předkládajícím senátu.

29. Pokud jde o neoprávněně uhrazené clo v této době a o clo uhrazené po 1. 7. 2002 (kdy daně se clem hrazené spadaly pod pojem clo), platí zde výhradně celní předpisy, a tedy placení úroku bylo vyloučeno. To však neznamená, že újmu, kterou celní dlužník utrpěl úhradou cla, které po právu být hrazeno nemělo, nemůže být kompenzována. K tomu slouží zákon č. 82/1998 Sb. provádějící čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. S nemožností dispozice s určitou peněžní částkou jistě může být spojena škoda, a to nejen škoda spočívající v ušlém úroku. Tento nárok na náhradu vzniklé škody však lze uplatnit pouze postupem podle označeného zákona, včetně případné žaloby v občanském soudním řízení.

30. Obecně lze ve vztahu k nezbytnosti odškodnění subjektů, jimž stát neoprávněně zadržoval peněžní prostředky v souvislosti s rozhodnutím následně zrušeným poukázat

i na judikaturu na tohoto soudu. Tak rozsudky ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 - 100 a ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 52/2010 - 180 byl přiznán nárok na úrok subjektům, jimž byla uložena pokuta.

V. Shrnutí a závěr

31. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu 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.

32. S tímto závěrem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací sedmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení, je tento senát vázán.

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

V Brně dne 23. listopadu 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu