



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **MERKUR KEY, a.s.**, se sídlem Havlíčkovo náměstí 2, Praha 3, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 57 Af 71/2012 – 86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2014, č. j. 57 Af 71/2012 – 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud ze správního spisu zjistil následující:

Celní úřad Plzeň rozhodnutím ze dne 19. 12. 2002 propustil do volného oběhu v tuzemsku zboží společnosti FRAB, s. r. o. (celního dlužníka), a vyměřil celní dluh 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). Lhůta splatnosti celního dluhu byla stanovena 10 dnů od data převzetí rozhodnutí, skončila tedy dnem 29. 12. 2003. Celní dluh a daňová povinnost byly zajištěny záručním dokladem žalobce, a to až do částky 24.500.000 Kč. Společnost FRAB, s. r. o., dluh uhradila, dodatečnou kontrolou však bylo zjištěno, že celní dluh byl vyměřen v nesprávné výši (nižší částka daně z přidané hodnoty a spotřební daně). Celní úřad proto dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2003 doměřil 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 stanovil penále ve výši 1.175.227 Kč. Společnost FRAB, s. r. o., tento nedoplatek neuhradila. Dne 23. 4. 2004 obdržel žalobce z titulu svého ručitélského postavení výzvu k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka ze dne 6. 4. 2004, č. j. R/400002/2004/1, kterou byl vyzván, aby uhradil nedoplatek celního dluhu ve výši 5.337.166 Kč (rozdíl mezi zaručenou částkou a uhrazenou částkou celního dluhu) ve lhůtě 10 dnů od doručení výzvy. Žalobce odeslal uvedenou částku na účet celního úřadu dne 15. 8. 2007. Rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009 ověřil celní úřad neplatnost výzvy ze dne 6. 4. 2004. Dne 11. 3. 2009 pak rozhodl o tom, že se žalobci vrací přeplatek ve výši 5.337.166 Kč. Dne 27. 3. 2009 byla uvedená částka odepsána z účtu celního úřadu a zaslána zpět na účet žalobce.

Dne 10. 5. 2010 vyzval žalobce celní úřad, aby mu uhradil dlužné úroky z přeplatku v celkové výši 1.487.807 Kč v souladu s § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dne 21. 7. 2010 celní úřad rozhodl o tom, že požadovaný úrok z přeplatku nebude žalobci uhrazen. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že s přihlédnutím k původnímu zákonu o dani z přidané hodnoty a původnímu zákonu o spotřební dani, jsou celní předpisy (tj. i zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon) používány také pro správu daně z přidané hodnoty a spotřební daně vykonávanou v souvislosti s dovozem zboží. Podle § 285 celního zákona přitom nárok na zaplacení úroku celním úřadem nevznikl. Odvolání žalobce podané proti tomuto rozhodnutí Celní ředitelství Plzeň zamítlo rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010, zn. 8921-2/2010-160100-21.

Rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50, krajský soud rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rozhodnutím o odvolání žalobce ze dne 27. 9. 2012, č. j. 4489/2012-160100-21, Celní ředitelství Plzeň změnilo prvoinstanční rozhodnutí v části výroku tak, že se žalobci přiznává 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. V odůvodnění rozhodnutí Celní ředitelství Plzeň předně s ohledem na závěry zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50, konstatovalo, že nárok žalobce na úrok při vrácení přeplatku na dani zaviněného celním úřadem bylo nutno posuzovat podle právní úpravy účinné ke dni následujícímu po dni skutečné úhrady nedoplatku ze strany žalobce, tedy podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nikoliv podle § 285 celního zákona. Ke stanovení výše úroku z přeplatku Celní ředitelství Plzeň uvedlo, 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. Doposud aplikovaný výpočet za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby ČNB byl změněn zavedením aplikace repo sazby stanovené ČNB. Podle přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. se pak v případech, kdy původní splatnost posléze vrácené daně nastala před nabytím účinnosti této novelizace, stanovil úrok z přeplatku na základě právní úpravy účinné do 31. 12. 2006. V projednávaném případě původní lhůta splatnosti posléze vrácených daní (stanovená na základě výzvy žalobce jako ručitele ze dne 6. 4. 2004) uplynula dne 3. 5. 2004. Úrok z přeplatku tak byl stanoven ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB.

Krajský soud v Plzni předně podotkl, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkovém stavu věci a rovněž o tom, že žalobci náleží úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Podle krajského soudu byl v projednávané věci spor o to, zda mělo v daném

pokračování

případě dojit 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 z přeplatku. Celní ředitelství Plzeň na základě těchto přechodných ustanovení provedlo výpočet úroku z přeplatku podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, tedy za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby ČNB. S tímto postupem však krajský soud nesouhlasil. Již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 29. 2. 2012, č. j. 57 Af 2/2011 - 50, totiž zavázal Celní ředitelství Plzeň právním názorem, že v projednávané věci bylo rozhodným právem právo účinné ke dni 16. 8. 2007, kdy žalobce nedoplatek daně uhradil. Krajský soud zdůraznil, že to byl právě okamžik zaplacení, od kterého směrem do budoucna trvalo neoprávněné zadržování částky státem až do okamžiku jejího navrácení, přičemž úrok z tohoto přeplatku vyjadřuje ekonomickou náhradu (cenu peněz) za toto období. Není tedy možné (obdobně jako v civilním právu u úroků z prodlení) se při výpočtu vracet do minulosti a zkoumat případné novelizace provedené v minulosti (zde s účinností od 1. 1. 2007). Ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je nutno aplikovat ve znění účinném právě v tom konkrétním okamžiku, kdy došlo ke vzniku přeplatku.

Krajský soud dále nesouhlasil se závěrem stěžovatele, že původní splatnost daní nastala na základě výzvy žalobce jako ručitele k úhradě nedoplatku ze dne 6. 4. 2004. Tato výzva totiž byla neplatným rozhodnutím, které nemohlo od počátku založit žádný právní vztah mezi žalobcem a celním úřadem, a tedy ani splatnost jím vyměřené daně. Na základě uvedeného krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podanou kasační stížností napadl žalovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že způsob výpočtu úroku z přeplatku musí být v daném případě založen na znění § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků účinném do 31. 12. 2006., a to s ohledem na přechodná ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb., kterým byl zákon o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2007 novelizován. Stěžovatel nepochybně, že rozhodným právem v dané věci je zákon o správě daní a poplatků ve znění účinném ke dni 16. 8. 2007, tedy ke dni následujícím po dni zaplacení posléze vrácené částky celního dluhu. Jestliže však byl zákon o správě daní a poplatků účinný k tomuto dni novelizován zákonem č. 230/2006 Sb., je namístě aplikovat tuto novelu včetně jejích přechodných ustanovení obsažených v části páté, čl. VI, bodu 5. Zákon č. 230/2006 Sb. přinesl zásadní změnu týkající se způsobu výpočtu úroku z přeplatku. Podle jeho přechodných ustanovení se dosavadní právní úprava (účinná do 31. 12. 2006) použije pro výpočet úroku z přeplatku na dani, jejíž původní den splatnosti nastal přede dnem nabytí účinnosti novelizace. Pro určení právní úpravy výpočtu úroku z přeplatku tudíž není rozhodující to, kdy byla daň zaplacená, jak dovozuje krajský soud, ale pouze to, kdy daň zaplacená být měla. Stěžovatel uvedl, že původní splatnost daně v projednávaném případě nastala dne 3. 5. 2004. Podle přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. se tedy užije způsob výpočtu úroku podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, a to přesto, že skutečná úhrada daně nastala dne 15. 8. 2007. Stěžovatel připustil, že výzva zasláná žalobci jako ručiteli ze dne 6. 4. 2004 byla neplatným rozhodnutím dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nebyla však rozhodnutím nicotným a byla tedy způsobila založit právně relevantní lhůtu splatnosti. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni z hlediska uplatněného stížního bodu, jakož i ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., vycházel-li při výpočtu výše úroku z přeplatku z § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007.

Nejvyšší správní soud úvodem stručně připomíná právní rámec rozhodný pro posouzení věci.

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

Podle přechodného ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. platí, že: *„Úprava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.“*

Podle čl. XXI zákona č. 230/2006 Sb. nabývá čl. V bod 17 a čl. VI účinnosti dne 1. 1. 2007.

Podle § 64 odst. 6 věty první a druhé zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 platí, že: *„Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.“*

Podle § 64 odst. 6 věty první a druhé zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 platí, že: *„Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok*

pokračování

z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“

Ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků bylo následně s účinností od 1. 11. 2007 opět změněno, a to zákonem č. 270/2007 Sb. Podle čl. I bodu 29 zákona č. 270/2007 Sb. se „v § 64 odst. 6 větě druhé...slovo sedm nahrazuje číslem 14“. Touto novelizací tedy došlo ke sjednocení sazby pro výpočet výše úroku bez ohledu na to, zda ke vzniku přeplatku na dani došlo v důsledku zavinění správce daně, či nikoliv. Přechodné ustanovení v zákoně č. 230/2006 Sb. touto změnou nebylo dotčeno.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 34/2009 - 68 vyslovil, že přechodné ustanovení čl. V bodu 17 zákona č. 230/2006 Sb. „jednoznačně řeší způsob rozlišení výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2006 a ve znění od 1. 1. 2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je daný přeplatek vázán. Pro úplnost lze shrnout, že nastane-li původní den splatnosti příslušné daně před 1. 1. 2007, je nutno úrok z přeplatku vztahující se k dani počítat podle úpravy v § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007.“

V nyní projednávané věci byl celní dluh (včetně daně z přidané hodnoty a spotřební daně) vyměřen rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 12. 2002, splatnost celního dluhu byla stanovena ve lhůtě 10 dnů od data převzetí rozhodnutí, tj. od 19. 12. 2002. Tento celní dluh byl individuálním ručením žalobce zajištěn do výše 24.000.000 Kč. O těchto skutečnostech nebylo mezi účastníky řízení sporu. V projednávané věci není relevantní, že žalobce byl celním úřadem vyzván k úhradě teprve dodatečně doměřeného celního dluhu (tj. doměřené částky daně z přidané hodnoty, spotřební daně a stanoveného penále). Tento daňový nedoplatek (byť i nesprávně dodatečně vyměřený) je součástí původní daně, od jejíž (řádné) splatnosti racionálně odvozuje dané přechodné ustanovení výši úroku z přeplatku. V této věci není významné ani to, že žalobce byl jako ručitel vyzván k úhradě celního dluhu teprve poté, co jej neuhradil celní dlužník. Na splatnost celního dluhu dle § 269 celního zákona totiž nemělo vliv to, že byl zajištěn individuálním záručním dokladem.

Nejvyšší správní soud dodává, že pokud zákonodárce v přechodném ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. důsledně aplikoval zákaz retroaktivity a daňový subjekt se z hlediska stanovení výše úroku z přeplatku nemůže dovolávat skutečnosti, že daň zaplatil po její (řádné) splatnosti, a to ani v případě, že ji zaplatil v nesprávné (vyšší) výši v důsledku zavinění správce daně, nemůže se této skutečnosti dovolávat ani jeho ručitel.

Argumentace krajského soudu, že v projednávané věci nebylo možné aplikovat přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., neboť zavázal stěžovatele právním názorem, že v projednávané věci bylo rozhodným právem právo účinné ke dni 16. 8. 2007, je nepřijatelná. Celní ředitelství Plzeň totiž správně aplikovalo § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, v němž byl k tomuto dni upraven úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Při výpočtu úroku z přeplatku však muselo vzít současně v úvahu novelu tohoto ustanovení nabývající účinnosti dne 1. 1. 2007 a to včetně jejího přechodného ustanovení čl. VI bodu 5. Podle citovaného přechodného ustanovení se totiž nová právní úprava výpočtu úroku měla uplatnit jen u toho přeplatku na dani, jejíž původní den splatnosti nastal po účinnosti tohoto zákona, tj. po dni 1. 1. 2007.

Celní ředitelství Plzeň tak v žalobou napadeném rozhodnutí správně zdůraznilo, že právě původní splatnost daně byla podle uvedeného přechodného ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. jediným referenčním kritériem pro stanovení způsobu výpočtu úroku z přeplatku. Chybně však za tuto původní splatnost daně považovalo splatnost dodatečně doměřeného celního dluhu stanovenou na základě výzvy žalobce (jako ručitele) ze dne 6. 4. 2004. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť Celní ředitelství Plzeň stanovilo úrok z přeplatku na základě právní úpravy účinné do 31. 12. 2006.

Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že již nezabýval otázkou účinků rozhodnutí – výzvy ručitele k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka ze dne 6. 4. 2004, neboť toto nemělo vzhledem k výše uvedenému na posouzení projednávané věci vliv.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že Krajský soud v Plzni chybně posoudil právní otázku, zda měla být výše úroku z přeplatku vztahujícího se k dani vypočtena podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 či ve znění účinném od 1. 1. 2007. Tím zatížil své rozhodnutí vadou podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém rozhodnutí rozhodne Krajský soud v Plzni i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. května 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu