



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **CDZ, a. s.**, IČ: 60728256
sídlem 28. října 438/219, Ostrava
zastoupeného advokátem Mgr. Lukášem Wimětalem
sídlem Údolní 8, Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2020, čj. 278-7/2020-900000-311

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2020, čj. 278-7/2020-900000-311 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jeho právního zástupce Mgr. Lukáše Wimětala, advokáta, sídlem Údolní 8, Brno, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce požaduje po Celním úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „celní úřad“) vyplacení úroků ze zadržované daně z přidané hodnoty v celkové výši 19 271 757 Kč (dále též „DPH“), kterou žalobce uhradil jako ručitel za primárního dlužníka, společnost

LIMART, a. s. Svůj nárok odvozuje z faktu, že správní soudy všechna rozhodnutí celního úřadu o povinnosti DPH platit zrušily. Celní úřad svým rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, čj. 220709/2019-530000-11 žalobci nepřiznal nárok na úrok z důvodu prekluze.

2. K odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že žalobci přiznal úrok pouze za část období zadržování DPH, a v nižší míře, než žalobce žádal. Ve zbytku odvolání zamítl. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 8. 9. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nezákonné. Po rekapitulaci řízení žalobce uvádí, že žalovaný výzvou ze dne 29. 4. 2019 zcela změnil svůj právní názor a v rozporu se svým předchozím postupem a rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 5. 9. 2018, čj. 30 Af 65/2016 - 274 dospěl k závěru, že veškeré otázky související s neoprávněně vybranou a zadržovanou částkou daně se řídí celním zákonem ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu.
4. DPH se při dovozu sice uplatňovalo v režimu zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, to však nebrání přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 až 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Napadené rozhodnutí špatně posuzuje časovou a věcnou působnost obecně závazných právních předpisů. Nejprve žalovaný uváděl, že rozhodné právo je právo účinné ke dni 26. 2. 2005 (den po skutečné úhradě daně). Tento závěr však následně vyvrací a uvádí, že klíčovým je den vzniku primárního celního dluhu deklaranta, společnosti LIMART, a. s. (1. 9. 2003, 2. 9. 2003 a 5. 9. 2003). Použití daňového řádu žalovaný vylučuje odkazem na § 264 odst. 10 tohoto zákona, namísto správné aplikace § 264 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný tedy nesprávně užil § 291 odst. 2 celního zákona, namísto § 254 daňového řádu a § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento názor je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 23. 11. 2011, čj. 7 Afs 59/2010 - 143), který řekl, že nárok na úrok z vrácené neoprávněně vybrané částky DPH má být posuzován podle práva rozhodného ke dni úhrady DPH. Proto je nutné v případě žalobce aplikovat právní předpisy účinné ke dnům 6. 11. 2004, 1. 12. 2004, 28. 12. 2004, 1. 2. 2005 a 26. 2. 2005 (dny následující po platbách DPH). Závěry citované judikatury žalovaný dezinterpretuje. Celní zákon ve správném znění (ke dni 1. 5. 2004) rozlišoval, která ustanovení se týkají cla i daně, a která pouze cla. Ustanovení § 285 celního zákona se týkalo pouze cla a nedopadalo tak na úrok ze zadržované DPH. Ten upravoval § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Úvaha žalovaného o bezvýhradném použití právní úpravy z roku 2003 je neopodstatněná. To, že celní orgány neodstranily nezákonný stav do nabytí účinnosti daňového řádu, nemůže jít k tíži daňového subjektu. Následkem nesprávné aplikace právních předpisů pak žalovaný aplikuje diskontní sazbu za období, kdy zákon již diskontní sazbu vůbec neupravoval (absolutní nesoulad s komerčním úrokem). Žalovaný tím došel k nemožně nízké úrokové sazbě ve výši 0,07 % ročně, která ostatně neodpovídá ani požadavkům unijního práva na to, aby výše úroku při prodlení s vrácením cla odpovídala výši úroku na národním peněžním nebo finančním trhu. Jelikož celní orgány nevrátily daň dříve, než nabytí účinnosti daňový řád, použije se v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu pro zaplacení předmětného úroku právě § 254 téhož předpisu. Retroaktivita je obecně přípustná, je-li ve prospěch daňového subjektu.

5. Žalovaný též nesprávně určil období, za které žalobci úrok z neoprávněného jednání celního úřadu přísluší. Úrok se správně počítá za dobu od neoprávněného výběru daně do jejího vrácení. Prodlení celního úřadu s provedením vlastního pravomocného rozhodnutí o vrácení neoprávněně zadržované částky sice trvalo od 23. 4. 2009, nicméně nárok na úrok vznikl již zaplacením neoprávněně zadržované částky. Je chybný výklad žalovaného, že nárok na úrok vzniká žalobci až po rozhodnutí o vrácení cla.
6. Vznik nároku na úrok souvisí s rozlišením dvou právních institutů. Žalovaný vychází z § 291 odst. 2 celního zákona a hovoří o úroku z přeplatku cla, čemuž odpovídá úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce však žádá o úrok z neoprávněného jednání celního úřadu. Úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně není omezena na daně v užším slova smyslu a lze ji aplikovat i v případě nezákonného zadržování DPH. Vydání nezákonného rozhodnutí o platební povinnosti ručitele k DPH je neoprávněným jednáním celního úřadu, nikoliv nezaviněnou příčinou celního přeplatku, se kterou je spojen úrok z přeplatku cla. Povinnost celního úřadu zaplatit daňovému subjektu úrok z neoprávněně zadržované částky za celé období od zaplacení daně do jejího vrácení vyplývá nejen z právních předpisů, ale též z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) – rozsudek Mariana Irimie (C-565/11), Wortmann (C-365/15). Na podporu svých závěrů cituje žalobce rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech úroků z excesivního zadržování nadměrných odpočtů DPH.
7. I pokud by snad na případ žalobce byl aplikovatelný čl. 241 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále též „celní kodex“), učinil tak žalovaný nepřiléhavým způsobem. Žalobce totiž v nyní řešené věci nemohl podat žádost o vrácení cla, kterou celní kodex předpokládá. K účelu vrácení neoprávněně vybrané částky proto v případě DPH slouží institut odvolání proti platebnímu výměru na DPH. Den podání odvolání je okamžikem, kdy žalobce projevil vůli k požadovanému vrácení daně. Žalovaný zde nesmyslně uvádí, že klíčovým je až den podání žádosti o vrácení neoprávněně vybrané částky DPH po pravomocném zrušení platebního výměru. Mezi oběma daty je však rozdíl 4 roky a výkladem žalovaného by za toto období žalobci nepřisloušel úrok.
8. Závěrem žalobce uvádí, že pokud by soud nedal za pravdu jeho argumentaci a na případ by přeci jen byl aplikován § 291 celního zákona, je nutné jej aplikovat celý. Žalovaný totiž zcela přehlíží § 291 odst. 1 písm. b) celního zákona, tedy povinnost celních orgánů k zaplacení úroků z přeplatku cla, jestliže bylo rozhodnutí o nevrácení cla prohlášeno za neplatné.

III. Argumentace žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Žalovaný podrobně zdůvodnil, že § 254 daňového řádu není na věc žalobce aplikovatelný. V době vybrání DPH při dovozu byla účinná smlouva o přistoupení České republiky a dalších států k Evropské unii, publikovaná sdělením Ministerstva zahraničních věcí ČR pod č. 44/2004 Sb. m. s. (dále též „akt o přistoupení“), která v bodě 14 přílohy IV vylučovala aplikaci unijní úpravy na daný případ. Otázky upravující prominutí a vrácení cla, včetně povinnosti platit úroky celními orgány, byly před přistoupením České republiky k Evropské unii řešeny v § 285 až § 292 celního zákona. Aplikace čl. 241 celního kodexu má místo pouze tam, kde celní orgány stanovily a vybraly clo a DPH při dovozu v rozporu s unijním právem (celní dluh vznikl po přistoupení České republiky k Evropské unii). Tomu ostatně odpovídá § 111 zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož jsou pro uplatnění DPH za období přede dnem nabytí účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i práv s tím souvisejících, rozhodné dosavadní právní předpisy. Právo na vyplacení úroku je právem souvisejícím s DPH.

10. Též § 264 odst. 1 daňového řádu na případ žalobce nedopadá, neboť jeho aplikaci vylučuje § 264 odst. 10 téhož zákona, které vymezuje zvláštní pravidlo, že při vrácení přeplatku daně se postupuje dle dosavadních právních předpisů (jelikož lhůta počala běžet přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, nelze jej uplatnit). Na podporu své argumentace odkázal žalovaný na již žalobcem citované usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010 - 143 a rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2010, čj. 7 Afs 40/2010 - 76. Z citované judikatury plyne, že celní zákon vylučuje povinnost státu platit úroky při vrácení cla – to se vztahuje i na DPH.
11. Žalobce si mylně vykládá § 291 odst. 1 písm. b) celního zákona. Zmíněné ustanovení míří na situace, kdy celní úřad vydá rozhodnutí, jímž nepovolí vrácení cla/DPH a toto rozhodnutí je později prohlášeno za neplatné. Rozhodnutí o vrácení DPH podle § 286 celního zákona byla vydána až v roce 2009. Rozhodnutí odvolacího orgánu o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu, vyzývajícího žalobce k úhradě dlužné DPH, takovým rozhodnutím zcela jistě není. Závěrem žalovaný poukazuje na to, že případnou prodlevu s vrácením DPH zaviniil sám žalobce, jelikož celní úřad projevil již v roce 2011 vůli dlužné DPH vrátit. Žalobce však nespolupracoval a místo toho inicioval exekuční řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádá ze stran jednání nepožadovala.
13. Žaloba je **důvodná**.

Skutková zjištění

14. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí (neboť skutkové závěry správních orgánů žalobce nezpochybňuje), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci. Spletitou procesní situaci, kterou je nadbytečné detailně popisovat, žalovaný rozepsal na stranách 7-13 a 29 napadeného rozhodnutí.
15. V roce 2003 vyměřil Celní úřad Brno I (předchůdce celního úřadu) společnosti LIMART, a. s. (dále též „dlužník“), DPH v celkové výši 19 271 757 Kč. Tento celní dluh byl zajištěn ručením v systému individuální záruky záručními doklady žalobce. Vzhledem k tomu, že na dlužníka byl prohlášen konkurs, obrátil se celní úřad výzvou k úhradě DPH na žalobce. Konkrétně šlo o 5 rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 21. 10. 2004 a jedno rozhodnutí a ze dne 25. 10. 2004. Dlužné DPH žalobce, jako ručitel, uhradil postupně ve dnech 5. 11. 2004 (237 619,4 Kč), 30. 11. 2004 (500 000 Kč), 27. 12. 2004 (500 000 Kč), 31. 1. 2005 (500 000 Kč) a 25. 2. 2005 (17 490 862 Kč). Rozhodnutí o odvolání zároveň napadl žalobce správními žalobami, kterým Krajský soud v Brně vyhověl a rozhodnutí o odvolání i prvostupňová rozhodnutí celního úřadu zrušil (viz rozsudky ze dne 22. 12. 2008, čj. 30 Ca 264/2008 - 113, 30 Ca 263/2008 - 121, 30 Ca 265/2008 - 101, 30 Ca 266/2008 - 113 a 30 Ca 268/2008 - 127). Následně zahájil celní úřad řízení o vrácení předmětné DPH žalobci a současně zahájil řízení o vyměření daně.

16. Ve věci vrácení DPH i ve věci vyměření daně byla vydána nová rozhodnutí v roce 2009 (příčemž rozhodnutí o vrácení DPH nabylo právní moci dne 7. 4. 2009). Vzhledem k tomu, že vyměřená daň nebyla žalobcem ve lhůtě splatnosti uhrazena, vydal celní úřad rozhodnutí o započtení přeplatku, tj. provedl úhradu vyměřené daně započtením přeplatku na daň dle rozhodnutí o vrácení DPH. Jak rozhodnutí o odvolání proti platebním výměřům, tak rozhodnutí o zamítnutí reklamace byla napadena správními žalobami. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 4. 2012, čj. 30 Af 1/2012 - 131, zrušil rozhodnutí o odvolání proti platebním výměřům. Obdobně rozsudkem ze dne 3. 5. 2013, čj. 30 Af 2/2012 - 174, zrušil krajský soud rozhodnutí o odvolání proti započtení přeplatku. Celní úřad následně zahájil řízení o vrácení DPH, dne 24. 3. 2009 v něm vydal několik rozhodnutí a na jejich základě dne 26. 9. 2013 vrátil dlužnou částku DPH na žalobcův účet. Neoprávněné zadržování DPH tudíž trvalo od 26. 2. 2005 do 26. 9. 2013. Mezitím již probíhalo řízení o žalobcově žádosti o vyplacení úroku z neoprávněně zadržované DPH, jehož výsledkem bylo rozhodnutí celního úřadu ze dne 1. 7. 2019, podle něž žalobcův nárok na úroky z neoprávněného jednání (za vrácené DPH) prekludoval. Žalovaný tyto závěry zmírnil v tom směru, že žalobci úrok z neoprávněně zadržované DPH přiznal, ovšem jen za období od 8. 5. 2009 (1 měsíc od právní moci rozhodnutí o vrácení DPH – viz výše) do 26. 9. 2013 (vrácení DPH), a navíc je vypočetl nižší sazbou, než žalobce požadoval. Žalobcův nárok podle něj sice nebyl promlčen, ale měl se s ohledem na přechodná ustanovení posoudit podle celních předpisů účinných do 30. 4. 2004, které úrok z neoprávněného zadržování cla vázaly na podmínku nevrácení dlužného cla do 1 měsíce od právní moci rozhodnutí o vrácení cla.

17. Ve věci je jádrem sporu právní posouzení úroků z neoprávněného jednání celních orgánů, přičemž žalobce i žalovaný při své argumentaci vychází z různých zákonů a znění účinných k různým okamžikům. Pro přehlednost je soud cituje níže.

Celní zákon ve znění účinném do 30. 4. 2004 (vznik celního dluhu)

18. Podle § 286 odst. 1 celního zákona celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy.

19. Podle § 291 odst. 1 celního zákona 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 1 měsíce od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,

b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, s výjimkou rozhodnutí vydaných podle § 289, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno.

20. Podle § 323 odst. 1 celního zákona platí, že pokud se v tomto zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybrané při dovozu a vývozu.

Právní předpisy účinné ke dni 26. 2. 2005 (den po zaplacení dlužné DPH ručitelem)

21. Podle § 93 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že při dovozu a vývozu zboží se postupuje podle právního předpisu upravujícího správu cla, pokud tento zákon nestanoví jinak.

22. Podle § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy.
23. Podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků.
24. Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků 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. Stejně ustanovení dále stanoví, že vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.

Právní předpisy účinné ke dni 1. 1. 2011 (nabytí účinnosti daňového řádu)

25. Podle § 254 daňového řádu, účinného ke dni 1. 1. 2011, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.
26. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.
27. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.

Právní posouzení

28. Jak soud zmínil výše, skutkové okolnosti případu nejsou mezi stranami sporné. Klíčovým pro řešení tohoto případu je právní posouzení toho, jakými předpisy se řídí placení úroků za DPH, kterou celní orgány neoprávněně zadržovaly, resp. tak činily na základě aktu, který byl následně pro nezákonnost zrušen. Vzhledem k výše popsané situaci soud připomíná, že celní dluh vznikl v roce 2003 a k samotné úhradě DPH došlo na přelomu let 2004 a 2005. Jádrem celého sporu je určení přesného okamžiku, ke kterému je nutné hledat přílehlavou právní úpravu.
29. Úroky z celního dluhu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu a v usnesení ze dne 23. 11. 2011, čj. 7 Afs 59/2010 - 143, č. 2511/2012 Sb. NSS (bod 18) uvedl, že: „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).“ Nejvyšší správní soud vyjádřil jasný názor, že rozhodné právo se při posuzování úroků z neoprávněného jednání správce daně řídí dnem následujícím po dni skutečné úhrady daně. Klíčovým pro právní posouzení je proto den, kdy žalobce uhradil celním orgánům DPH, za jejíž neoprávněné zadržování žádá úroky. Tuto názorovou linii podporuje navazující judikatura (např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, čj. 62 Af 24/2019 - 249) a zdejší soud je s ní plně ztotožněn.

30. Aplikaci závěrů shora zmíněného usnesení ostatně navrhuje nejen žalobce, ale též žalovaný z něj údajně při svém posouzení vycházel. Tak žalovaný na str. 25 napadeného rozhodnutí uvádí, že: *„Daň z přidané hodnoty při dovozu byla odvolateli vyměřena v roce 2004 (21. 10. 2004 a 25. 10. 2004) a uhrazena byla po lhůtě splatnosti dne 25. 2. 2005. Rozhodným právem je tedy právo účinné dne 26. 2. 2005 (den následující po skutečné úhradě daně).“* V následujícím odstavci po citované pasáži však žalovaný dovozuje, že s ohledem na znění § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, je nezbytné postupovat podle právních předpisů platných k datu vzniku celního dluhu, což také učinil. Tento postup žalovaného byl z níže uvedených důvodů nezákonný.
31. Jak soud vysvětlil výše, rozhodná právní úprava se řídí dnem následujícím po dni skutečné úhrady daně, přičemž v tomto případě žalobce uhradil DPH (poslední část) dne 25. 2. 2005. Žalovaný dospěl k závěru, že za období od 5. 11. 2004 do 7. 5. 2009 nemusí platit žalobci úroky a tento závěr opřel (mj.) o výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010 - 143. Tam skutečně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že od 1. 7. 2002 nemusely celní orgány platit úroky z nezákonně zadržované daně, a to s odkazem na § 286 odst. 1, § 291 odst. 1 a § 323 odst. 1 celního zákona. Ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona totiž podřadilo pod pojem „clo“ také daně vybrané při dovozu a vývozu. Jejich vrácení se proto řídilo pouze celními předpisy. Žalovaný dovozuje podobnost nynější kauzy s případem, který řešil rozšířený senát, opomíjí ovšem fakt, že tam k zaplacení daně (vyměřené v roce 2001) docházelo postupně v průběhu roku 2002 (přesné zjištění, kdy se tak stalo, v daném případě chybělo a NSS uložil orgánům celní správy, aby to zjistily a vyvodily z toho příslušné závěry). Stejnou argumentaci předkládá žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí. Ustanovení § 291 odst. 1 a § 323 odst. 1 celního zákona, na kterých celá výše zmíněná argumentace stojí, byla ovšem ke dni 30. 4. 2004 zrušena bez náhrady. Ke dni 26. 2. 2005, který sám žalovaný určil jako den, kterým se řídí rozhodná právní úprava, tak neplatila. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2010, čj. 7 Afs 40/2010 - 76, po vstupu České republiky do Evropské unie nelze daň z přidané hodnoty zahrnout pod pojem cla, neboť § 323 odst. 1 celního zákona byl ke dni vstupu České republiky do Evropské unie zrušen zákonem č. 187/2004 Sb. s účinností od 1. 5. 2004.
32. Konstrukce žalovaného o použití zrušených ustanovení stojí na aplikaci § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jde o přechodné ustanovení, které ve znění účinném do 30. 9. 2005 uvádělo: *„Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy.“* Žalovaný se o citované ustanovení opřel, aniž by svůj postup důkladně vysvětlil. Smyslem citovaného ustanovení je zajištění kontinuity právní úpravy po zrušení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty [srov. BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN

978-80-7598-436-4]. Toto přechodné ustanovení se vztahuje k procesu uplatňování DPH, který je upraven v hlavě II. zákona o dani z přidané hodnoty – kromě základních pojmů tam spadá úprava místa plnění, zdanitelná plnění, daňová povinnost, náležitosti daňových dokladů, základ daně, osvobození od daně, aj. K zajištění právní jistoty osob povinných k dani proto zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje v § 111 zmíněné přechodné ustanovení, které určuje, že DPH za období před 1. 5. 2004 se uplatňuje podle předchozí právní úpravy. Tomu odpovídá důvodová zpráva, která pouze stručně uvádí, že pro uplatnění DPH před účinností zákona platí dosavadní předpisy, stejně tak pro lhůty, které začaly běžet před účinností zákona o dani z přidané hodnoty. Smyslem řešeného přechodného ustanovení je tedy ochrana právní jistoty osob.

33. Pokud jde o práva související s uplatněním daně (druhá část přechodného ustanovení § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), do kterých žalovaný řadí úrok z neoprávněně zadržované částky, nelze s tím souhlasit. Žalovaný to konstatuje jako fakt, aniž nabídl přezkoumatelnou právní úvahu. Krajský soud má za to, že úrok z neoprávněně zadržované částky není právem souvisejícím s uplatněním daně, byť se samotnou daní souvisí. Jde o hmotněprávní nárok daňového subjektu, který je upraven samostatně v jiném právním předpisu (v rozhodné době v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a následně v § 254 daňového řádu). Navíc nevzniká uplatněním daně. Řešený úrok náleží v situaci, kdy je daňovému subjektu uložena ze strany orgánů veřejné správy povinnost zaplatit daň. Subjekt i přes svůj nesouhlas musí daň uhradit a následně má v důsledku zrušení rozhodnutí o povinnosti daň platit právo na úroky z neoprávněně zadržované částky - daně. Smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzovat daňový subjekt za to, že s nezákonně vyměřenou částkou, kterou uhradil, nemohl nakládat. Práva související s uplatněním daně (ve smyslu § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) nejsou legislativně definovaným pojmem, proto je nutné si položit otázku, zda určité právo s uplatněním DPH souvisí. Se správným výkladem může pomoci úvaha, zda existuje relevantní důvod, proč takové právo posuzovat podle původních právních předpisů. Taková situace by mohla nastat například v případě, pokud by v důsledku nové právní úpravy např. daňový subjekt nemohl určité plnění vůbec uplatnit za účelem odpočtu DPH, nebo by na něj byly kladeny vyšší nároky, pokud jde o prokazování jeho uskutečnění. Obdobně lze za právo související s uplatňováním DPH považovat ručení za DPH a podmínky pro jeho vznik a uplatňování posuzovat podle předchozí právní úpravy účinné v době, kdy na sebe ručitel závazek bral. V takových případech přechodné ustanovení evidentně přispívá k ochraně právní jistoty – daňový subjekt se nemůže vrátit do minulosti a přizpůsobit již poskytnuté plnění, jež bylo předmětem DPH, nebo jiné své již učiněné jednání nové právní úpravě. Nyní řešená věc však takovým případem není, neboť pojem „práva související s uplatněním daně“ žalovaný používá v neprospěch žalobce, který v důsledku tohoto výkladu přichází o úrok za dobu několika let. Přitom jeho nárok na zaplacení úroku vznikl až za účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty. Smysl takového výkladu soud postrádá.
34. Kromě toho je vhodné znovu poukázat na to, že samotný zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval ustanovení, které by otázku úroku z neoprávněně zadržované daně řešilo. Dříve platný zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty též placení úroku v obdobných případech neřešil. Tuto otázku upravovaly zákony o správě cla nebo daně, a to obecným způsobem pro všechny daně nebo cla. Ze všech výše uvedených důvodů nemůže přechodné ustanovení v § 111 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty upravovat postup, jak nakládat s úroky z neoprávněného jednání správce daně. Nelze k výkladu

přechodných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty přistoupit tak, že dotýká-li se přechodné ustanovení uplatňování DPH, dopadá na jakékoliv otázky s DPH související.

35. Nezbyvá než uzavřít, že úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně v celním zákoně na projednávanou věc nedopadá, což ovlivnilo též výši úroků za období od 8. 5. 2009 do 26. 9. 2013. To proto, že v době uhrazení DPH se úprava celního zákona týkala pouze cla a nikoliv daní (srov. bod 31 tohoto rozsudku).
36. Žalovaný ještě odkazoval na bod 14, přílohy IV aktu o přistoupení, který však na věc nedopadá. Podle zmíněného ustanovení totiž platí, že pokud jde o vrácení nebo prominutí cla, které se vztahuje k celnímu dluhu vzniklému před přistoupením státu k Evropské unii, postupuje se při jeho vrácení nebo prominutí podle podmínek platných v tomto státě. Žalobcův dluh vznikl před přistoupením České republiky k Evropské unie, což má za důsledek, že při jeho vrácení nelze využít právní předpisy Evropské unie – mají se využít „domácí“ právní předpisy. Jaké znění takových předpisů se má využít, však akt o přistoupení neříká, neboť to závisí na posouzení vnitrostátních orgánů. Z tohoto pravidla nutně nevyplývá, že celní úřad musí použít předpisy účinné přede dnem přistoupení České republiky k Evropské unii.
37. Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzovat adresátovi nezákonného rozhodnutí nemožnost disponovat se svými finančními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2016, čj. 9 Afs 128/2016 - 39). Relevantní je právní úprava účinná v době zaplacení DPH, jak soud vyložil výše. Ke dni 26. 2. 2005 zákon o dani z přidané hodnoty neupravoval způsob placení úroků za zaviněný postup orgánů veřejné správy. Podle § 93 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se při dovozu a vývozu zboží postupovalo podle právní úpravy upravující cla, kterou byl v tomto případě celní zákon. Jak soud vysvětlil výše, celní zákon ve znění účinném ke dni úhrady DPH nebylo možné použít pro stanovení úroku – pod pojem clo totiž DPH nespadlo (celní zákon od 1. 5. 2004 již striktně rozlišoval cla a daně) a § 285 celního zákona se od 1. 5. 2004 vztahoval pouze na cla. Celní zákon v § 320 odst. 1 písm. c) stanovil, že v ostatních věcech platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků. Relevantní právní úpravou proto byl zákon o správě daní a poplatků, který v § 64 odst. 6 stanovil postup pro placení úroků v případech, kdy vznik přeplatku zavinil správce daně. Celní úřad měl podle něj povinnost zaplatit žalobci úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky. Krajský soud považuje za nadbytečné vysvětlovat, že zaplacené DPH bylo přeplatkem a že jej zavinil celní úřad – v řízení to není sporné a jde o věc dostatečně vysvětlenou soudní praxí. Ostatně to, že se obdobné případy dříve řešily právě podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, prokazuje citované usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010 - 143 (bod 25), podle kterého byl tento postup standardní do 30. 6. 2002. Soud proto dospěl na rozdíl od žalovaného k závěru, že celní úřad měl povinnost platit úrok z neoprávněného jednání i za období 5. 11. 2004 do 7. 5. 2009.
38. Celní orgány určily rozhodnou právní úpravu nesprávně, což je důvod pro zrušení rozhodnutí. V základu se proto soud přiklonil na stranu žalobce. Krajský soud si je plně vědom toho, že nikdy nedošlo k plnohodnotnému věcnému posouzení otázky, zda žalobce za DPH skutečně ručil, či nikoliv. Svůj podíl na tom má i zdejší soud, který v roce 2008 zrušil pro nezákonný procesní postup celních orgánů nejen odvolací, ale i prvostupňová vyměřovací rozhodnutí celního úřadu v domnění, že v řízení o vyměření daně bude poté možné pokračovat. Tento právní názor se později ukázal jako chybný. I

kdyby však bylo zcela jisté, že podmínky pro vznik ručení byly u žalobce splněny, tak pokud stát nedokázal povinnost k zaplacení DPH ručiteli pravomocně uložit, nelze než uzavřít, že jeho zaplacené finanční prostředky držel neoprávněně. Pocit určité nespravedlnosti nelze řešit kreativním hledáním výkladových cest, jež by umožnily žalobci úrok z neoprávněného zadržování DPH podle daňových předpisů nepřiznat. Navíc důsledkem výkladu, který žalovaný nastínil, je i popření základního principu výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010 - 143. Rozhodným dnem pro vznik nároku ručitele na úrok z neoprávněně zadržované daně a pro určení výše úroku se totiž namísto dne zaplacení daně ručitelem (resp. prvního dne prodlení s jejím vrácením) fakticky stává den vzniku daňového dluhu, a to navíc u původního daňového dlužníka. S takovým výsledkem interpretace právních předpisů se krajský soud nemohl ztotožnit.

39. K ostatním námitkám uvádí krajský soud následující.
40. Argumentaci žalobce o použitelnosti daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, na stanovení výše úroku, soud nepřisvědčil. Pro úrok, jenž lze vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá (srov. již citované usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010 - 143). Jen ze samotné formulace „kdy dluh vznikl a trvá“, kterou použil Nejvyšší správní soud, nelze ovšem dovozovat, že pokud v průběhu trvání dluhu nabyl účinnosti nový zákon, který je podle žalobce pro něj příznivější, je nutné jej aplikovat na celou dobu trvání dluhu. V nyní řešené věci trvalo zadržování DPH ze strany celních úřadů od 26. 2. 2005 do 26. 9. 2013, daňový řád přitom nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. Pokud by snad žalobce chtěl posoudit úrok za období od 26. 2. 2005 do 31. 12. 2010 podle ustanovení daňového řádu, šlo by o pravou retroaktivitu, která je až na zákonem stanovené výjimky zakázána (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96). Takový zákaz neprolamuje ani § 264 odst. 1 daňového řádu, jehož aplikace se žalobce dovolává. Jde o přechodné ustanovení upravující procesní postupy – nemůže proto ovlivňovat hmotněprávní nároky.
41. Pokud jde o použití daňového řádu na úrok od 1. 1. 2011 do zaplacení, tento postup sice není *a priori* vyloučen, ani zde však soud žalobci za pravdu dát nemohl. Jak zdejší soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 11. 2. 2021, čj. 62 Af 24/2019 - 249, úprava úroku v § 254 odst. 1 daňového řádu má hmotněprávní povahu a její použití by bylo přípustné v situaci, pokud by byla pro daňový subjekt příznivější (např. by zaváděla vyšší úrokovou sazbu). Výše zmíněný názor však soud vyslovil v situaci, kdy nárok na úrok vznikl až za účinnosti daňového řádu a jednalo se o otázku aplikace jedné z jeho novel. V nynější věci je nutno reflektovat úpravu v § 264 odst. 10 daňového řádu, podle kterého započala-li lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku běžet do dne nabytí účinnosti daňového řádu, postupuje si při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů. Výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně nepochybně představuje součást postupu při vrácení přeplatku. Patnáctidenní lhůta pro vrácení přeplatku začala běžet podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků dnem následujícím po dni úhrady DPH, tj. dnem 26. 2. 2005. Proto nelze podle názoru krajského soudu daňový řád uplatnit ani na vyšší úrok od 1. 1. 2011 do zaplacení.
42. Námitky o způsobu aplikace čl. 241 celního kodexu a § 291 celního zákona ponechává soud stranou, neboť v předchozích bodech dospěl k jednoznačnému závěru, že úprava cel se v daném případě neaplikuje.

V. Závěr a náklady řízení

43. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Rozhodná právní úprava se řídí dnem následujícím poté, kdy žalobce skutečně uhradil DPH. Rozhodnou právní úpravou k tomuto datu byl především § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého měl žalovaný správně úrok stanovit. V dalším řízení proto žalovaný aplikuje na případ žalobce správnou právní úpravu, jak soud vysvětlil v tomto rozsudku. Tato skutečnost bude mít vliv nejen na dobu, za kterou žalovaný přízná úrok, ale též na nový výpočet úroku přiznaného za období od 8. 5. 2009 do 26. 9. 2013.
44. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující náklady nevyčíslila, soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupce strany žalující učinil celkem 2 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS] a jedno písemné podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněný advokát je plátcem DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 8 228 Kč (2 x 4 114). Soud žalobci nepřiznal náhradu za repliku ze dne 1. 4. 2021, neboť zde žalobce pouze znovu uvedl své žalobní námítky ve stručné podobě.
45. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 8 228 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 11 228 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce. Žalobcem navrhovanou lhůtu tří dnů neshledal soud přiměřenou, neboť podle zkušeností správních soudů mají úřady problém takto krátké lhůty dodržet s ohledem na své vnitřní administrativní členění a nutnost schválit odeslání peněz příslušným vedoucím zaměstnancem.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. 1. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu