

PŘEPLATKY A ÚROK PŘI SPRÁVĚ DANÍ

JAN LODEK

Právnická fakulta Karlovy univerzity

Abstract in original language

Článek se zaměřuje na podstatu a význam úroku, z hlediska nároku na jeho zaplacení ve prospěch daňových subjektů. Autor článku hledá adekvátní výkladový rámec při naplnění cíle podstaty vzniku úroku. V rámci právních vztahů podle celních a daňových předpisů dovozuje jeho vznik a z hlediska smyslu a účelu právní úpravy úroku v celních a daňových předpisech činí právní závěry za pomoci právní argumentace. Z rozhodných právních otázek, autor článku považuje, zda byly (jsou) celní orgány povinny platit úrok z přeplatku ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu (tehdy zákona o správě daní a poplatků), či se jednalo o vrácení cla (celního dluhu) ve smyslu ustanovení § 286 celního zákona (nyní Čl. 241 celního kodexu Společenství). Článek obsahuje citace judikatury NSS.

Key words in original language

Přeplatky a úrok při správě daní

Abstract

The article focuses on the essence and relevance of interests from the point of view of taxable persons. The author tries to find an adequate interpretative framework of the essence of creation of interests. The author deduces the creation of interests in the scope of legal relationships in accordance with customs- and tax regulations and draws legal conclusions from the perspective of the purpose and objective of the legal regulation of interests in customs- and tax regulations. From the relevant legal questions the author considers whether custom offices were (are) obliged to pay interests from overpaid duties according to relevant provisions of the Tax Procedure Code (earlier the Code on Tax Administration) or if it is a case of customs refund (customs debt) in the sense of Art. 286 Tax Code (now Art. 241 Community Customs Code). The Article contains quotations from judicature of the Supreme Administrative Court.

Key words

Overpayment, default interests, overpaid duties caused by the tax administration, interests from unauthorised action of the tax administration, principle of adequacy, concurrence of claims, Tax Procedure Code, material claims, nomenclature of the law, customs, taxes, customs debt, economical value, fulfilment of conditions, refundable overpayment, accessory equity, finding level, assessment, additional assessment.

ÚVOD

Cílem tohoto článku, v návaznosti na vymezené pojmy v příslušných právních předpisech, je porovnání některých specifických druhů

právních vztahů, ze kterých vyplývají práva a povinnosti v souvislosti se vznikem přeplatku a nárokem na přiznání úroku při správě daní, realizující se prostřednictvím oboru celního a daňového práva s tím, že je potřeba učinit některé právní závěry. Právní otázka existence přeplatku a úroku, jako komplexního pojetí určité právní formy předvídané v celních a daňových zákonech, doznala určitých názorových střetů v rámci celních a daňových zákonů¹, které si zaslouží bližší identifikaci.

V konsekvencích právní otázky směřující zejména do řízení o „zaplacení zákonného úroku“, považuji za zásadní, jaký postup správních orgánů v užití aplikace celních nebo daňových předpisů, bylo lze považovat de lege lata za správný (po té, když rozhodnutí o odvolání nebo prvoinstanční rozhodnutí jsou v pokračujících řízeních zrušena a přitom je nerozhodné zda v řízení o odvolání či v řízení před správními soudy či z jiných důvodů), a je na místě zvolit postup pro vrácení „nezákonně“ vyměřených či vybraných finančních částek, které byly vyměřeny či vybrány v souvislosti se vznikem celního dluhu nebo na základě jiných okolností v celních předpisech předvídaných, které zakládají vznik celního dluhu, určení dlužníků a jeho vyměření či vybrání.

PRÁVNÍ OTÁZKY:

V případě, kdy je vyměřováno clo a s ním související daně při dovozu, také v právních předpisech označováno jako „celní dluh“, s přihlédnutím k časovým mutacím celních předpisů právní úpravy celního zákona² (dále jen „vymezené období“), měl být postup správce daně (celního orgánu) pro přiznání úroku podle ustanovení § 64 odst. 6 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) vyloučen, a na místě měl být postup správce daně v rámci užití právního institutu celními předpisy

¹ Článek 236 ve spojení s Článkem 241, Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), ustanovení § 285 ve spojení s ustanovením § 291 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, ustanovení § 252 a 254 odst. 1) a 4) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a ustanovení § 64 odst. 1) a 6) tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků.

² Celní zákon s účinností od 1.7.1997 do 30.6.2002 a s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, kdy některá ustanovení celního zákona byla zrušena přijetím celního kodexu Společenství (dále jen „celních předpisů“), s přihlédnutím k současné právní úpravě celního zákona účinného k 1.7.2011.

předvídaného vrácení vyměřených částek vyplývajících z celního dluhu³ s posouzením nároku na přiznání či nepřiznání úroku.

Nebo má účastník řízení nárok na to, aby újma, kterou v souvislosti s rozhodnutím o vyměření (doměření) celního dluhu, které bylo posléze zrušeno, utrpěl tím, že byl nucen na základě později zrušeného rozhodnutí zaplatit i příslušné daně, mu byla kompenzována přiznáním úroku výhradně podle pravidel ZSDP⁴ (s přihlédnutím k současné právní úpravě ustanovení § 254 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

V případě, kdy celní orgány v řízení podle celních předpisů, rozhodnutím vrátí příslušné clo a příslušné daně, bez nároku na přiznání úroku, může být jeho postup vnímán jako porušení ústavních kautel vyplývajících principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy se jedná „o stejné daně“ (celní dluh = clo + SPD + DPH) však jejich správu vykonává odlišný orgán (např. finanční), by nepřiměřeně odnímalo dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému (tento odlišný režim by se pak přičil principu neakcesorické rovnosti).

Nebo zda v případě újmy, kterou účastník řízení utrpěl za nezákonně vyměřené clo a daně, postačí zákonná kompenzace úpravy náhrady majetkové škody, podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona, ve znění pozdějších předpisů⁵.

VYMEZENÍ POJMŮ CLO (CELNÍ DLUH), DAŇ, VRÁCENÍ CLA, ROVNOST.

V dnešním pojetí celních předpisů, celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství⁶, obdobně jako právní úprava celního zákona účinného od 1.7.2002 do 1.5.2004⁷.

³ skládající se z příslušné částky cla, SPD a DPH, podle ustanovení § 286 celního zákona, obdobně jako právní úprava Čl. 236 ve spojení s Čl. 241 celního kodexu,

⁴ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinný do 30.6.2002

⁵ Citovaný zákon provádí 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.

⁶ Čl. 4 odst. 9. a 10. celního kodexu

⁷ ustanovení § 2 písm. i) celního zákona

V časových mutacích celního zákona účinného v období od 1.7.1997 do 30.6.2002 až do nabytí účinnosti novely celního zákona, zákonem č. 1/2002 Sb., účinného od 1.7.2002 stanovoval druhý odstavec ustanovení § 323 celního zákona, že daňová povinnost při dovozu vzniká i v případech, kdy zboží nepodléhá clo. Gramatickým výkladem citovaného ustanovení lze implicitně dovodit, že zákonodárce spojil splnění daňové povinnosti i s případy, kdy zboží clo podléhalo. V širších souvislostech bylo možno tuto skutečnost dovodit i ze znění dalších ustanovení celního zákona, např. v souvislosti s ulehčením platby částky odpovídající celnímu dluhu při dovozu zboží.⁸

Podle ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (dále „účinný celní zákon“) 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. I když zákonodárce explicitně nezahrnul pod pojem celní dluh splnění daňové povinnosti, jak vyplývá z výše uvedených citací právních předpisů, právě účinným celním zákonem, tento pojem explicitně rozšířil i na daně a poplatky vybírané při dovozu.

Na tomto místě lze poukázat na ustanovení § 3 odst. 2 celního zákona, v jeho časových mutacích, ze kterého je mimo jiné patrné, že celní orgány byly rovněž správci daní při dovozu.

Podle celních předpisů ve vymezeném období, před 1.5.2004 byl nepochybně správce SPD a DPH při dovozu výhradně celní úřad. Tomu nasvědčují právní předpisy v rámci zvláštního postupu při uplatnění DPH za zmiňované období a práv s tím souvisejících, kdy tento postup byl upraven podle celních předpisů⁹. S ohledem na znění § 42 zákona o DPH a § 17 zákona o SPD účinného ve vymezeném období, se postup při výběru jak SPD, tak i DPH při dovozu řídil celními předpisy (tj. celním zákonem), přičemž ani zákon o DPH, ani zákon o SPD samostatně nestanovily lhůtu pro vyměření těchto daní.

Podle ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění účinného do 30.6.2002, se zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (ustanovení § 254 až 282), rozumí také zajištění

⁸ srov. ustanovení § 264 a násl. celního zákona

⁹ srov. např. ustanovení § 43 odst. 10 zák. č. 588/1992 Sb. o DPH pokud plátce uplatní nárok u celního orgánu, který rozhodne o vrácení daně z důvodů uplatněných pro její vrácení podle zvláštního právního předpisu – viz ustanovení §§ 285-288 celního zákona a plátce již uplatnil nárok na odpočet v původní vyměřené výši a vybrané daně, daň celní orgán vrátí. Podle ustanovení § 111 odst. 1, odst. 2, a odst. 21 zák. č. 235/2004 Sb. o DPH, ustanovení § 140 odst. 1 a 2) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních – podle kterých správu daní, u nichž k 1.5.2004, nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávali dosavadní správci, podle dosavadních právních předpisů, tedy celní orgány.

daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu.

Co do vymezení pojmu „daň“, právní teorie definuje tento pojem jako plnění, kde jede na rozdíl od plnění dobrovolného o nucený, autoritativně uložený závazek k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, a to bez ohledu na vnější označení, jenž musí být uložen na základě zákona.

Zákonodárce v řízení podle ZSDP definoval závaznost této definice toliko pro řízení vedené pouze podle tohoto zákona. Z hlediska nového daňového řádu vymezení tohoto pojmu je obsahem ustanovení § 2 daňového řádu, tj. jde o takové peněžité plnění, které je jednak příjmem nebo též snížením příjmu veřejného rozpočtu (také jako vratka). Pojem vratka je pak nutno chápat zahrnutí nároky daňového subjektu vznikající v souvislosti se správou daní podle jednotlivých hmotněprávních daňových úprav, a to bez ohledu na skutečnost, jak jsou v těchto úpravách označovány (např. daňový odpočet, daňová ztráta, atd.) Pojem daň tak zahrnuje, jako povinnost daňového subjektu, tak i ostatní daňové nároky subjektu v opačném směru. Pro naplnění uvedeného pojmu je však nutné, aby se jednalo o snížení nebo zvýšení pouze takového veřejného rozpočtu, jehož vymezení je obsahem ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, který zahrnuje zde uvedené rozpočty a ex lege je označuje za veřejné.

Podle tohoto vymezení je tento pojem dále precizován v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu s tím, že daní se podle tohoto vymezení rozumí takové peněžité plnění, které je ex lege označeno jako daň, clo nebo poplatek. Daní je nutno také rozumět daň v tradičním smyslu zahrnující daně z příjmů, DPH, SPD, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a také odvody za porušení rozpočtové kázně.

Na tomto místě však připomínám, že je nutné vždy přihlídnout k těm hmotněprávním ustanovením, časových mutací celních a daňových předpisů, které tyto pojmy ex lege charakterizovaly.

KONCEPCE ROVNOSTI

V obecném pojetí rovnost není, ostatně jako mnoho jiných právních institutů, a priori pojmem právním. Vymezení či stanovení obsahu pojmu rovnosti v konkrétním případě je typickým příkladem okamžiku, kdy je pro účely právního diskurzu využíváno definice poskytnuté jiným normativním systémem¹⁰. Koncepce rovnosti je ve většině případů pojata jako rovnost akcesorická. To znamená, že

¹⁰ Tato skutečnost může vést až k doktrinálnímu popření rovnosti samotné coby bezobsažného

principu – srov. Westen, P. The Empty Idea of Equality. 95 Harv. L. Rev. 537 (1982).

diskriminaci lze podle akcesorické rovnosti aplikovat pouze v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody. To souvisí s vertikálním působením – Stát x jednotlivec, veřejnoprávní sféra. Rovnost v tomto pojetí musí být spojena s některým z ústavně zakotvených základních práv a svobod.

Akcesorickou rovnost nepřímo zdůraznil i Ústavní soud, když ve svém rozhodnutí prohlásil, že: „neexistuje žádný recept na určení, co všechno by mělo být nerovné, egalitářský univerzalismus by však nutně vyvolal hluboce nefunkční sociální účinky“.

To proto také znamená, že nerovnost v sociálních vztazích, má-li se dotknout základních lidských práv, musí dosáhnout intenzity, zpochybňující, alespoň v určitém směru, již samotnou podstatu rovnosti. Tak se zpravidla děje tehdy, je-li s porušením rovnosti spojeno i porušení jiného základního práva. Ústavní soud dále prohlásil, že v mezinárodním i domácím právu se postupně prosadil výklad, podle něhož principy zákazu diskriminace a rovnosti lidí v zásadě nejsou chráněny samy o sobě, ale toliko v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody, které zaručuje ústavní zákon či mezinárodní smlouva ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR. Problémem akcesorické rovnosti je však to, že aby se jednotlivec dovolal rovnosti, musí být tato rovnost spojena s ústavně zakotveným základním právem nebo svobodou.

V opačném směru lze hovořit o principu neakcesorické rovnosti, jež souvisí s horizontálním působením – jednotlivec x jednotlivec, v soukromoprávní sféře. V tomto pojetí principu rovnosti, rovnost nemusí být spojena s některým základním právem či svobodou, lidé jsou si rovni před zákonem. Musí dojít k porušení práva (droit) zaručeného zákonem (law, loi), právním řádem. K porušení neakcesorické rovnosti dochází, pokud je porušeno v souvislosti s nerovným zacházením nikoliv základní právo nebo svoboda, ale jakákoliv právní norma, kterou jsou subjekty vázány¹¹.

V tomto směru je klíčové, že užívání každého práva přiznaného zákonem musí být zajištěno bez jakékoli diskriminace (např. z důvodu pohlaví, barvy pleti rasy, jazyka, náboženství, politického či jiného smyšlení, národnostního či sociálního původu, majetku, rodu či jiného postavení). Jedinec, tak nemusí uplatňovat rovnost v ústavě zakotvených právech ale stačí, že došlo k porušení jeho práva zakotveného pouhým zákonem.

VRÁCENÍ CLA:

Podle ustanovení § 286 odst. 1 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002 celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo,

¹¹ Dodatkový protokol č. 12 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsán 4. XI.2000 v Římě, CETS No: 177 (dále jen „Protokol“)

jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy (analogicky Čl. 236 celního kodexu).

Podle ustanovení § 291 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 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. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno.

Stejná pravidla o vrácení cla (celního dluhu) platila za platnosti zákona č. 1/2002 Sb., celního zákona, účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, kdy poté byla uplatňována pravidla podle celního kodexu a zejména podle pravidel zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 187/2004 Sb. Za účinnosti pravidel podle příslušných právních předpisů celního kodexu Společenství upravující obdobnou materii (analogicky Čl. 241 celního kodexu), je institut vrácení upraven takto:

Pokud celní orgány vrátí dovozní nebo vývozní clo nebo úvěrový úrok či úrok z prodlení vybíraný při zaplacení cla, nejsou povinny platit úroky. Úrok však musí být zaplacen, jestliže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí, tak stanoví vnitrostátní právní předpisy (což byl příslušný citovaný celní zákon, účinný v období od 1.5.2004 do 30.6.2011).

Porovnání právní úpravy přeplatku a úroku podle vnitrostátních právních předpisů s přihlédnutím k úpravě podle práva EU.

O přeplatku, o němž textoval tehdy platný a účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), v ustanovení § 64 odst. 4 a 6, co se rozumí přeplatkem, celní předpisy tento pojem explicitně nepředvíдалy. Daňový přeplatek podle tohoto ustanovení vzniká, pokud je na splatnou daň zaplaceno včetně záloh a příslušenství více, než kolik činí stanovená daňová povinnost. Pokud ke všemu byla takto celková částka daně, daňovým subjektem uhrazena, lze podle ZSDP hovořit o vzniku přeplatku. Za této situace totiž byly po určitou dobu ve státním rozpočtu finanční prostředky daňového subjektu, které s ohledem na konečné rozhodnutí odvolacího orgánu zaplacený být neměly. Pak je možné uvažovat o přeplatku, který je vrácen daňovému subjektu s nárokem na úrok, kterého by on sám mohl dosáhnout, kdyby měl tyto prostředky sám k dispozici, a které by se mu při uložení o příslušné úroky zhodnotily.

Úrok z přeplatku je podle judikatury NSS vyjádřen tak, že se jedná o vyjádření ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníku. Zmiňovaný přeplatek bylo lze možno daňovému subjektu vrátit, a to tehdy, pokud se jednalo o vratitelný přeplatek, tj. v případě, že daňový subjekt nemá evidovaný daňový nedoplatek. Podle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) ZSDP je přeplatek na dani platebním prostředkem pro úhradu jiné daně, a proto, jej lze použít na úhradu případného nedoplatku na jiné dani. Dále toto ustanovení vymezilo i jiné použití daňového přeplatku (na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně) a podmínky pro takový postup. Podle § 64 odst. 4 ZSDP mohl daňový dlužník požádat o vrácení přeplatku, přičemž se přeplatek vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odst. 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Zákonnou podmínkou pro vznik nároku na takový úrok z přeplatku, bylo podle doslovné dikce citovaného ustanovení potřeba zavinění přeplatku správcem daně. Použitý termín, „zavinění“ u správce daně, však podle ZSDP však nelze vykládat tolika za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, nebo jakkoli ve formě nedbalosti či úmyslu, ale ve smyslu pochybení, či zapříčinění. Zákonodárcem zvolená formulace byla tedy nepřesná a to z důvodu, že správce daně v řízení vystupuje jako orgán veřejné moci a jako takový není fyzickou ani právnickou osobou, proto nemá právní subjektivitu¹².

Zde je třeba odlišit výkon veřejnoprávní kompetence správce daně, ve věci nároku na daň, od jednání ve smyslu citovaného zákona a jeho ustanovení uvedeného v poznámce pod čarou. Tím samozřejmě není dotčena její působnost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních právních předpisů a její jednání v těchto případech je jednáním státu.¹³ Zavínil-li vznik přeplatku správce daně, přeplatek se vrátil i bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej správce daně po stanovené lhůtě, byl povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Stejný úrok náležel daňovému dlužníku, byl-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo

¹² Srov. ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Dále srov. ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP a nyní ustanovení § 1, §10 a násl. daňového řádu.

¹³ Podle Usnesení NS ČR sp. zn. 33 Odo 410/2003 ze dne 19.června 2003

zavinění správce daně. Úrok náležel v těchto případech, ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení.

Odlišně, od právní úpravy přeplatku předvídané v právní úpravě ZSDP, vzniká přeplatek, podle celních předpisů, implicitně, na základě zjištění za uvedených situací popsaných v Čl. 239 až 239 celního kodexu (obdobně v rámci právní úpravy ustanovení § 286 tehdy účinného celního zákona), zejména: kdy částka cla (celního dluhu) nebyla dlužná ze zákona nebo byla zaúčtována v rozporu s Čl. 220 odst. 2 celního kodexu (obdobně jako ustanovení § 267 odst. 1) tehdy účinného celního zákona), např. celní prohlášení, jímž bylo clo vyměřeno, bylo zrušeno, zboží bylo odmítnuto pro nedodržení smluvních podmínek, či v jiných případech.

Co do vzniku přeplatku v důsledku vydání „nezákonného“ rozhodnutí, vznik vratitelných přeplatků na cle (celním dluhu) totiž celní předpisy neupravují. Upravují postup při vrácení cla, pro případy, kdy částka cla nebyla v době, kdy byla zaplácena, dlužna ze zákona. Ani ze speciálních daňových zákonů (DPH a SPD) nevyplývá, žádný postup následků, v případě vydání nezákonných rozhodnutí. Jestliže jsou v rozporu se zákonem dočasně odnímány finanční prostředky, vnímáno jako ekonomická hodnota peněz, pak se nabízí otázka, jestli nekompenzovat tuto újmu formou úroku skutečně podle pravidel ZSDP (z hlediska možného zavinění) nebo z neoprávněného jednání správce daně, podle pravidel daňového řádu. Nelze však vyloučit případy, kdy může dojít k vyměření cla (nebo také „celního dluhu“) na základě podkladů, které se ukážou jako neúplné nebo nesprávné, dojde k zaplacení cla ve vyšší částce nebo po propuštění zboží dojde k určitým změnám. Proto je v celních předpisech upravena možnost clo na žádost, popř. i z vlastního podnětu (úřední povinnosti) celních orgánů, vrátit. Vrácení cla nebo také celního dluhu se vyslovuje rozhodnutím. Jak jsem již uvedl, clo se vrátí zejména, pokud se zjistí, že v době kdy bylo zapláceno, nebylo dlužné ze zákona (celními předpisy) a tuto skutečnost konstatuje sám celní úřad nebo odvolací orgán nebo soudy ve správním soudnictví nebo pokud celní prohlášení bylo zrušeno nebo změněno anebo proto, že bylo zboží vráceno dovozcem z důvodu porušení smluvních podmínek. Ve všech případech uvedených se má clo vrátit, aniž by bylo jakkoli stanoveno, že je třeba zrušit původní zaúčtování včetně sdělení cla v původní výši nebo jiné rozhodnutí obsahující vyměření cla. Tedy žádná podmínka omezující použitelnost vrácení cla (celního dluhu) na případy nezaviněné celními orgány výslovně v celních předpisech stanovená není.

Z uvedeného vyplývá, že institut vrácení cla (celního dluhu) nemá sloužit k přezkumu a revizi úkonů a rozhodnutí vydaných celními orgány. Proto také jeho vrácení není vázáno na použití opravných prostředků. S přihlédnutím k Čl. 243 až 246 celního kodexu Společenství, lze uvést, že proti každému rozhodnutí (úkonu) celních orgánů, týkající se uplatňování celních předpisů, lze podat odvolání. Z gramatického výkladu lze tak dovodit, že odvoláním se lze bránit proti autoritativnímu vyměření cla (celního dluhu). Prostředkem k obraně proti nezákonnému rozhodnutí, tedy nejsou žádosti o vrácení

cla, nýbrž odvolání. S tím pak zcela koresponduje Čl. 241 věty první celního kodexu Společenství, který obecně stanoví, že pokud celní orgány rozhodnou o vrácení cla, nejsou povinny hradit úrok. Zde se však stanoví povinnost úrok zaplatit, pro případ, že se celní orgány ocitnou v prodlení se splněním tohoto rozhodnutí o vrácení cla. Nejde tak o uloženou sankci v podobě úroku podle ZSDP, ale o sankci za nesprávný postup při rozhodování o vrácení cla. Z jazykového výkladu právní úpravy užití institutu vrácení cla podle celních předpisů¹⁴ vyplývá, že obecným pravidlem je, že celní orgány úroky z vybraného cla nebo úroků nemusely platit. Z pohledu judikatury NSS, kterou lze vzít za interpretační východisko k výkladu citovaného ustanovení celních předpisů, soud vyložil tak, že se týká tří předmětů úpravy a to 1) dovozního (cla), 2) vývozního cla a 3) úroku z prodlení, který je předepsán v době splatnosti cla. Tyto předměty úpravy jsou spojeny spojkou „nebo“, která má v citovaném souvětí význam čistě slučovací, o čemž svědčí i to, že před slučovací spojkou není čárka. Čárka je uvedena až za textem „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla.“

Z hlediska struktury normy práva představuje text „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“, hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v tomto případě představuje text „není povinen platit úroky“. Je tedy v ní stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li skutečnosti, uvedené v hypotéze.

Celní kodex Společenství však upravuje výjimky, kdy celní orgány úrok zaplatí; a to ve dvou případech, tj. :

(1) když rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do 3 měsíců od přijetí tohoto rozhodnutí;

(2) když vnitrostátní předpisy stanoví, že úrok má být placen.

Z uvedeného je tedy více než zřejmé, že pokud by mělo dojít k vrácení částky cla za účinnosti celních předpisů do 1.5.2004, pak celní orgány, měly povinnost zaplatit úroky pouze v případě uvedeném ve větě druhé, tj. pokud tak stanovily vnitrostátní právní předpisy. Tím je jistě zákon o správě daní a poplatků, však jeho jednotlivé ustanovení o přiznání (zaplacení) úroku nelze použít, protože ustanovení § 320 odst. 1 písm c) celního zákona účinného od 1.5.2004, předvíдалo použití obecných předpisů o správě daní a poplatků výhradně pro

¹⁴ Srov. ustanovení § 291 odst. 1 věty první celního zákona účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, podle kterého, „*Vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky.*“

řízení, tedy pro postup celních orgánů, pokud jejich postup nebyl upraven celním zákonem¹⁵

Však vnitrostátním právním předpisem byl také zajisté příslušný platný a účinný celní zákon, který v ustanovení § 285 odst. 1) písm. a) a b) stanovil podmínky, za jejichž nesplnění, byly celní orgány ex lege povinny platit úroky.¹⁶

ÚVAHY A HODNOCENÍ

Nelze zapomínat na skutečnost, že právo na vrácení cla a daní, a s tím související nárok na úroky je nárokem hmotněprávní povahy, stejně jako povinnost zaplatit clo (celní dluh) při dovozu ex lege, a to okamžikem splnění zákonem stanovených podmínek. Podmínky vzniku těchto fiskálních povinností (daňové povinnosti, celního dluhu) mají z podstaty věci svůj původ vždy v právu hmotném, a stejně jako v případě těchto veřejnoprávních pohledávek státu musí i jejich případné příslušenství (úrok, apod.) vycházet taktéž z hmotněprávní úpravy. Je tedy nutné z pohledu aplikace užití celních předpisů přihlídnout k ustanovení ustanovením § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona¹⁷, ve kterém byla právní úprava ustanovení § 64 ZSDP výslovně vyloučena.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2007 č.j. 8 Afs 84/2005-75, v řízení před celními orgány, podle celního zákona účinného do 30.6.2002 platilo, že při rozhodování o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků a při vymáhání nedoplatků byl vymezen postup podle ustanovení § 320 odst. 1) písm. b) celního zákona: „Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány: b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skládného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, 11) 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“. Použití ZSDP bylo tedy celním zákonem vymezeno jako subsidiární, a to jen pro řízení před celními orgány, tzn., bylo možné užití procesněprávních ustanovení a nikoliv hmotněprávních. Ani pozdější právní úprava, provedená zákonem č. 1/2002

¹⁵ „Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení.....“).

¹⁶ „Vrátil-li celní úřad clo nebo úrok z prodlení jim předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky. Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže:

- a) Nevrátil clo na základě rozhodnutí o jeho vrácení do 3 měsíců od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, nebo
- b) Rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání zrušeno. Úrok se zaplatí ode dne, kdy bylo odvolání podáno“

¹⁷ Celní zákon účinný v období od 1.7.1997 do 30.6.2002.

s účinností od 1.7.2002 do 30.4.2004 nemohla zvrátit neaplikovatelnost ustanovení § 64 ZSDP, coby hmotněprávního ustanovení, jelikož celní zákon v té době v ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) vymezil pouze postup pro řízení, podle procesních pravidel ZSDP. Použití daňového řádu bylo tedy celním zákonem vymezeno pouze jako subsidiární, a to pro řízení před celními orgány.

Nemohly být proto v celním řízení aplikovány normy jiné než procesní povahy, bylo tak vyloučeno aplikovat postupem dle § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona účinného do 30.6.2002, a také postupem podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, případné hmotně-právní ustanovení § 64 ZSDP, které ve své podstatné části je právě institutem hmotně-právní povahy (neboť, mimo jiné, konstruuje podmínky vzniku přeplatku a úroku, na základě splnění zákonem předvídaných podmínek, tak i jeho výši).

Při posouzení nároku na vrácení cla a daní a v souvislosti s tím i nároku na přiznání úroku z „nezákonně“ vyměřené částky, je nutno vnímat rozhodné užití aplikace institutů hmotněprávních, zejména pak ustanovení § 285, 286 až 291 celního zákona účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, včetně výpočtu a stanovení úrokové sazby, obdobně v Čl. 236 a Čl. 241 celního kodexu. Tudíž je nutno aplikovat na clo a daně včetně jejich příslušenství, není-li zákonem, zpravidla pozdějším, stanoveno jinak, zásadně právní předpisy platné a účinné ke dni, kdy měl vzniknout celní dluh a to s přihlédnutím k rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, www.nssoud.cz¹⁸. V rámci posouzení nároku na přiznání úroku podle tehdy platné a účinné právní úpravy celních a daňových předpisů vyplývá, že právní režim cla a daní (celní dluh) bylo lze považovat z hlediska platné a účinné právní úpravy celních předpisů od 1.7.2002 do 30.4.2004, posoudit jako neoddelitelný.

Jiná situace je nastává, vzhledem k aplikaci ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona účinného do 30.6.2002, které textuje, že zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (ustanovení § 254 až 282 celního zákona), rozumí také zajištění daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Citované ustanovení, podle mého názoru, nemá tudíž na výklad ustanovení § 285 ve spojení s ustanovením § 291 celního zákona žádný vliv, neboť se vztahuje pouze na zajištění celního dluhu, nikoliv na otázky daňové a

¹⁸ „(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“.

poplatkové, které souvisí s celním režimem zboží a povinností platit clo.

Tudíž, i z uvedeného hlediska lze dojít k závěru, že pojem „celní dluh“ (včetně SPD a DPH), bylo lze pro účely tohoto pojmu v celním zákoně vymezit pouze pro období od 1.7.2002 do 30. 4. 2004.

Pokud by tedy v tomto období za účinnosti celních předpisů do 30.6.2002 vznikl ex lege vratitelný přeplatek na daní a jeho vznik by zavínil správce daně (tedy celní orgán), pak by jistě bylo lze uvažovat o aplikaci hmotněprávního ustanovení § 64 odst. 1 a 6 ZSDP účinného v tomto časovém rozmezí právních předpisů.

Je tedy více než zřejmé, že institut vrácení vyměřeného a zaúčtovaného cla (celního dluhu), za vymezené účinnosti celních předpisů, včetně daní vyměřovaných při dovozu je nutno posuzovat podle pravidel užití příslušných institutů celního práva, který nelze nahrazovat právní úpravou tehdy účinného ZSDP.

Ve shora uvedených konsekvencích je však nutné přihlídnout ke skutečnosti, že zákonodárce z důvodu veřejného zájmu na zajišťování financování veřejného rozpočtu, vybavil správce daně určitými pravomocemi a výhodami. Mimo jiné např. ZSDP (daňový řád) tak i celní předpisy, umožňují správci daně vymáhat splatnou daň, ještě před nabytím právní moci druhoinstančního rozhodnutí, kterým je daň pravomocně doměřena či vyměřena, když podanému odvolání obecně nepřiznává odkladný účinek. V případě, že je daňový subjekt v prodlení s neuhrazenou splatnou daní, vzniká mu ze zákona povinnost uhradit úrok z prodlení, který reprezentuje obecnou cenu peněz, která je daná úrokovou mírou a je tak ekonomickou náhradou za výpadky v plnění daňových peněžních prostředků. Zatímco úrok má časový průběh a stanovenou výši, která může být proměnlivá ve vazbě na výši „repro sazby“ vyhlášené ČNB, sankce penále má zákonnou pevnou procentuální výši, která vychází z částky chybějící v řádném daňovém tvrzení (obdobně to platí i při dodatečném vyměření cla (celního dluhu) podle celních předpisů. Podle ustanovení § 251 daňovému subjektu vzniká ze zákona také povinnost k úhradě penále, pokud správce daně (i cla nebo celního dluhu), doměří daň nebo clo vyšší, než jak byly stanoveny na základě tvrzení či celního prohlášení daňového či celního subjektu. Vzniká tak povinnost uhradit penále pouze z částky dodatečně vyměřené daně. Penále tedy nevzniká při prvním vyměření. Jedná se tak o následek za neúplné splnění povinností daňového tvrzení či neúplného tedy v zákonné (správné) výši zaplacení cla (celního dluhu) v rámci propuštění zboží do režimu volného oběhu na celní prohlášení (JSD), daňovým subjektem. O povinnosti uhradit příslušné penále rozhoduje správce daně již v rámci dodatečného platebního výměru.

Z pohledu explicitně vyjádřeného pojmu zavinění v ZSDP a možné vzniklé újmě, kterou celní předpisy výslovně nezmiňují ani tyto pojmy nijak explicitně nevysvětlují, může být ze strany daňových subjektů jednak vnímáno, jako založení neoprávněné výhody správce daně (vzhledem k předchozímu odstavci), když vzhledem k předchozímu

odstavci, jeho „pochybení“ nebude nijak sankcionováno, zvláště když jeho rozhodnutí jsou soudy nebo správním orgánem v odvolacím řízení, zrušena.

Pokud lze dojít k závěru, že celní orgány nebyly v rozhodném období povinny platit úroky u cla (celního dluhu), což napovídá obecné pojetí o přiznání úroku v rámci užití aplikace celních předpisů¹⁹, při nesplnění podmínek pro vrácení cla, může být jeho postup vnímán jako porušení ústavních kautel vyplývající principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy z hlediska dnešního pojetí, lze hovořit „o stejných daních“, však jejich správu vykonává odlišný orgán, by nepřiměřeně odnímalo dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému (tento odlišný režim by se pak přičil principu neakcesorické rovnosti), jelikož v případě, kdy správu cla při dovozu (celního dluhu = clo + SPD +DPH), by vykonával správce daně, tedy celní orgán, by nepřiznáním úroku i u těchto daní (z hlediska nezákonnosti), by mohl vyvolat určitou diskriminaci²⁰.

V tomto směru je však nutné poukázat na to, že režim celní a daňový vykazují řadu významných rozdílů, proto zákonodárce mohl v jednom z nich stanovit pro dotčené osoby méně výhodný režim kompenzace náhrad než ve druhém. Pokud odlišný postup je předvídan právními předpisy ex lege, pak nelze namítat diskriminační zacházení. Podle mého názoru tak nedochází k porušování ústavních práv subjektu, jelikož případná kompenzace jeho majetkové újmy (viz ad II. 1), není při aplikaci institutu vrácení cla, podle příslušných ustanovení celních předpisů vyloučena, neboť tím není dotčeno právo subjektu (původního dlužníka podle celních předpisů), požadovat náhradu škody. Lze si proto představit, že v konkrétním případě dlužník (ať celní nebo daňový) prokáže, že z důvodu nemožnosti dispozice s určitou peněžní částkou mu reálně vznikla škoda např. nemožnost provést určitý podnikatelský záměr. To je však věcí samostatného řízení, které probíhá v rámci civilního řízení nikoliv v rámci správního soudnictví. Tomu však lze přisvědčit pouze v tom smyslu, že škoda by musela vzniknout a musela být skutečně (materiálně) přiznaná.

ZÁVĚR

Z pohledu nového daňového řádu ve vztahu k celním předpisům právní úprava celního zákona, účinná k 1.7.2011, ve znění 104/2011 Sb., Díl Pátý pod rubrikou Vrácení cla, v novém ustanovení § 285 celního zákona předvídá, že:

„Vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie (odkaz pod čarou na Čl. 241 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, v platném znění), postupuje se při přiznání tohoto úroku

¹⁹ Celní zákon účinný v období od 1.7.2002 do 30.4.2004

²⁰ Srov. Usnesení NSS ze dne 2.prosince 2010 č.j. 7 Afs 59/2010-12 www.nssoud.cz

podle ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně“.

Uvedený text „Vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie“, který představuje hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v tomto případě představuje pouze text ve spojení s režimem postupu správního orgánu výhradně podle pravidel daňového řádu. Není tedy v ní explicitně stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li tady skutečnosti, uvedené v hypotéze. Z právní úpravy citovaného celního zákona je více než zřejmé, že zákonodárce striktně odděluje režim cla a daní. Je to patrné i z některých ustanovení celního zákona (např. z ustanovení § 264 rubriky „Doměření cla a daně“, kde zákonodárce explicitně rozlišuje pojmy clo nebo daň a dále např. z ustanovení § 270 rubriky „Způsob úhrady“, a pořadí úhrady cla a daně, kde dlužník, který uhrazuje clo nebo daň, je povinen uvést, na kterou daň nebo clo je platba určena. Podle mého názoru, nadále platí obecné pravidlo, že celní orgány nemusí platit úroky, podle celních předpisů (pouze u cla), jen tehdy, pokud jejich jednání není spojené s „nezákonností“ a pokud nenastanou-li skutečnosti v hypotéze právní normy, uvedené v ustanovení § 285 citovaného celního zákona (s odkazem na Čl. 241 celního kodexu Společenství, první odrážky a druhé odrážky, které nelze chápat jako přísně kumulativní). Z hlediska speciální právní úpravy Čl. 241 celního kodexu Společenství, věty první a druhé, lze dovodit, že pouze u odrážky druhé – ve spojení s textem věty druhé prvního odstavce citovaného článku, lze chápat, jako částečné vzdání se této speciality ve prospěch vnitrostátního právního předpisu (tj. daňového řádu). Podle tohoto vnitrostátního předpisu, přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, vyplývá ex lege, tj. přiznává daňovému subjektu úrok z nesprávného stanovení daně či v důsledku neoprávněného vymáhání (a to i v řízení podle celních předpisů).

K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením či zapříčiněním na straně správce daně. Tento úrok vzniká subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil (zaplatil), a to za dobu od jejího zaplacení až do jejího vrácení. Z uvedeného vyplývá, že za současné právní úpravy v řízení před celními orgány týkající se vyměření cla, je postihováno negativní jednání správce daně s nárokem na úrok, zejména při nesplnění podmínek uvedených v Čl. 241 věty druhé první odrážky, podle pravidel celních předpisů.

Však při naplnění podmínky nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu²¹ jsem toho názoru, že pro přiznání tohoto úroku, má být postupováno výhradně podle pravidel daňového řádu.

ZPRACOVAL: JUDR. JAN LODEK

Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu specifického vědeckého výzkumu "Právní otázky daňové, fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední Evropy v letech 2011 až 2015" realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

Literature:

Contact – email
j.lodek@cs.mfcr.cz

²¹ Srov. ustanovení § 254 daňového řádu