



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **VIA-REK, a.s.**, IČO 49450956
sídlem Ol. Blažka 145, 679 02 Rájec - Jestřebí
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Hrouzkem
sídlem Pražákova 1008/69, 639 00 Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 46373-4/2017-900000-304.1,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“ či „správce daně“) ze dne 1. 6. 2017, č. j. 60416-2/2017-530000-4, kterým bylo rozhodnuto ve věci žádosti žalobce o vrácení částky ve výši 20 000 000 Kč tak, že žádosti v souladu s § 155 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nebylo vyhověno, neboť celní úřad neeviduje na osobním daňovém účtu daňového subjektu ke dni 1. 6. 2017 vratitelný přeplatek.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že výklad § 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohonných hmotách“) zastávaný žalobcem je čistě restriktivní a nezohledňuje další konsekvence. Žalovaný je na rozdíl od něj názoru, že stanovená lhůta pro zahájení řízení se nevztahuje pouze na období od pravomocného zrušení registrace, ale je pouze ohraničením nejzazšího možného okamžiku pro zahájení řízení, neboť tento okamžik je rozhodný pro běh lhůty, resp. její stavění. Nejedná se však o její počátek, neboť ten může nastat kdykoliv před tímto pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace. Smyslem zavedení právní úpravy kauce distributora pohonných hmot je zamezení vzniku nevymahatelných nedoplatků u těchto podnikatelských subjektů. Dotčené ustanovení je třeba interpretovat v souladu se zásadami formální logiky se zaměřením nejen na logickou strukturu textu, nýbrž interpretace musí být konformní i s úmyslem zákonodárce. Podle názoru žalovaného tedy řízením způsobilým stavět běh 90denní lhůty nebyla pouze daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2015, nýbrž i daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2014. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že daňové kontroly k DPH za zdaňovací období srpen, září a říjen 2014 nebyly způsobilé vyvolat právní účinky zamýšlené v § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Z kontextu novely zákona o pohonných hmotách i z důvodové zprávy k tomuto zákonu podle žalovaného vyplývá, že zavedení kauce mělo ztížit realizaci daňových úniků a současně měla kauce sloužit jako finanční záruka za případné pohledávky, které by mohly státu vzniknout. Z části důvodové zprávy, na niž žalobce odkazoval, nicméně nelze dovozovat, že kauci lze použít pouze na úhradu pohledávek vzniklých v přímé souvislosti s činností dotčeného subjektu jako distributora pohonných hmot. Rovněž z textu § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách vyplývá, že kauce se stává přeplatkem, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími, tedy že zadržovanou kaucí lze hradit v zásadě jakýkoli nedoplatek daňového subjektu evidovaný u kteréhokoli správce daně, nikoli pouze ten vzniklý v souvislosti s činností distributora pohonných hmot. Nad rámec uvedeného žalovaný zdůraznil, že je vždy třeba poměřovat, zda je zadržovaná kauce přiměřená ve vztahu k právě probíhajícímu řízení. Případné nedoplatky, které z těchto řízení mohou vzniknout, nemohou být ve zjevném nepoměru k výši zadržované kauce. S ohledem na konkrétní okolnosti případu dospěl k závěru, že jediným řízením způsobilým stavět běh lhůty pro vrácení zadržované kauce bylo doměřovací řízení za zdaňovací období srpen 2014, jehož předmětem byl již vyměřený a vrácený nadměrný odpočet ve výši 13 657 763 Kč, přičemž současně existují důvody nasvědčující značné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. V případě ostatních řízení by bylo zadržování kauce ve výši 20 000 000 Kč nepřiměřené, nicméně tato okolnost nemá žádný vliv na celkové posouzení věci. Žalovaný uzavřel, že při posuzování žádosti žalobce o vrácení přeplatku nebyl správcem daně na osobním účtu evidován vratitelný přeplatek a nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů od podání žádosti. V daném případě tedy nebyly naplněny zákonné znaky vratitelného přeplatku uvedené v § 154 a § 155 daňového řádu, a proto správci daně nezbylo než žádost o vrácení přeplatku zamítnout.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí celního úřadu zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce nesouhlasí s výkladem ustanovení zákona o pohonných hmotách učiněným žalovaným, neboť dané ustanovení není možné interpretovat v neprospěch distributora pohonných hmot, kterého staví do pozice daňového subjektu neplnění své zákonem stanovené povinnosti. Žalobce trvá na tom, že stavět lhůtu 90 dnů dle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách mohou pouze řízení zahájená v době vymezené tímto ustanovením, tedy ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot do 90 dnů. Jiný

výklad by byl vůči distributorovi pohonných hmot nespravedlivý a v rozporu s účelem poskytování kaucí. Jak vyplývá z důvodové zprávy, měla novela zákona o pohonných hmotách zamezit kriminálním projevům v oblasti obchodování s pohonnými hmotami, především k omezení daňové kriminality, k jejíž realizaci docházelo prostřednictvím účelově založených společností. Důvodem zavedení 90denní lhůty pro vrácení kaucí bylo podle názoru žalobce především to, aby kontrolním orgánům poskytla dostatečný časový prostor pro zahájení nezbytných kroků pro zajištění daňového nedoplatku. Jelikož se do realizace daňových úniků zapojovaly výhradně nově registrované společnosti, nebylo možné předpokládat, že u těchto společností budou probíhat kontrolní úkony před zrušením registrace distributora. Z toho důvodu je žalobce přesvědčen, že zastavit běh lhůty pro vrácení přeplatku jsou s to pouze řízení zahájená v období ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora do lhůty pro vrácení přeplatku. V rozhodné době, tj. ode dne pravomocného zrušení registrace byla zahájena pouze daňová kontrola za měsíc leden 2015, která jediná mohla způsobit stavění lhůty 90 dnů. Tato kontrola však byla ke dni 10. 1. 2017 ukončena, lhůta k vrácení kaucí tedy uplynula ke dni 27. 3. 2017.

5. Na uvedený výklad žalobce poukazuje i proto, že mu bylo správcem daně dříve sděleno (Informace o stavění lhůty pro vrácení kaucí distributora pohonných hmot ze dne 21. 6. 2015, č. j. 22558-9/2015-530000-32.1), že skončením daňové kontroly za měsíc leden 2015 bude možné o vrácení kaucí požádat. Ve sdělení bylo uvedeno, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve lhůtě 90 dnů ode dne pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot u daňového subjektu zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2015, a že na základě této skutečnosti dochází v souladu s § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách ke stavění lhůty uvedené v § 6j odst. 1 téhož zákona pro vrácení složené částky, bude-li vratitelným přeplatkem. Dále zde bylo uvedeno, že uvedená lhůta pro vrácení případného vratitelného přeplatku neběží od 19. 3. 2015 až do doby, než bude Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj u daňového subjektu ukončena předmětná daňová kontrola. Na základě předmětného sdělení se žalobce důvodně domníval, že řízení způsobílé stavět běh lhůty je pouze daňová kontrola za měsíc leden 2015 zahájená 19. 3. 2015. Nyní však správní orgán svou interpretaci změnil v neprospěch žalobce, což svědčí o svévolném výkladu podle aktuálních potřeb. Přestože tato námitka byla uvedena již v odvolání, žalovaný se k odlišnému výkladu celního úřadu vůbec nevyjádřil.
6. Žalobce má za to, že z daného ustanovení zřetelně vyplývá lhůta, po kterou se zjišťuje, zda bylo zahájeno některé z řízení, přičemž tato lhůta je ohraničena svým počátkem, čímž je pravomocné zrušení nebo zánik registrace distributora pohonných hmot, a koncem, kterým je uplynutí 90 dnů. Výklad žalovaného žalobce považuje za svévoli a nepřípustné dotváření práva. Jestliže by bylo úmyslem zákona, aby pro stavění lhůty byla relevantní i dříve zahájená řízení, bylo by to v ustanovení uvedeno, a lhůta 90 dnů by byla stanovena od jiného časového okamžiku. Taktéž zákonodárce mohl ustanovení formulovat s dovětkem, že stavění lhůty pro vrácení kaucí se použije i na řízení zahájená před pravomocným zrušením registrace. Podle názoru žalobce není možné citované ustanovení vykládat způsobem nerespektujícím znění stanovené zákonodárcem a v neprospěch daňového subjektu.
7. Pro případ, že by soud přistoupil na argumentaci žalovaného, žalobce namítal, že jistě nebylo účelem zákona zdržovat kauci nepřiměřeně dlouhou dobu (3 let) pro účely uhrazení pohledávky správce daně. Má za to, že postupem správce daně a žalovaného bylo porušeno jeho ústavně zaručené právo vlastnit majetek. Z institutu kaucí žalovaný učinil prostředek k hrazení všech možných pohledávek a nedoplatek žalobce, kaucí však byla složena za účelem registrace k distribuci pohonných hmot. Distributoři pohonných hmot jsou podle žalobce neoprávněně poškozováni, když musí složit finanční prostředky na účet celního úřadu, které zřejmě neslouží ke svému účelu (k zamezení registrace účelových společností). Již z definice pojmu kaucí vyplývá její dočasnost a její následné vrácení, když pouze v případě vzniku dalších nákladů ve

věci složení kaucí je možné ji použít na jejich úhradu. Žalobce zdůraznil, že činnost distributora pohonných hmot fakticky provozoval pouze v měsících květen – červenec 2014. Podle jeho názoru není možné použít složenou kauci na úhradu nedoplatku vzniklého z jiné činnosti, za současného trvání zadržování kaucí po dobu 3 let.

8. Ze všech uvedených důvodů se žalobce domnívá, že zadržování vratné kaucí celním úřadem je neoprávněné, nepřiměřené a v rozporu s ústavněprávními předpisy. Žalobce má za to, že žalovaný upřednostňuje veřejný zájem na zadržování peněžních prostředků a výběru daní, bez toho, aby byla zachována ústavně zaručená práva žalobce, a to právo vlastnit majetek. Při poměřování těchto práv v rámci zadržování kaucí po dobu tří let již nemůže převážet veřejný zájem na dalším zadržování a celní úřad by měl tuto kauci vrátit.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru výklad provedený žalobcem nemá oporu ani z hlediska sémantické ani logické struktury posuzovaného textu, jedná se o interpretaci prostým jazykovým výkladem, ustanovení je vykládáno izolovaně bez logické vazby k bezprostředně předcházejícímu textu. Smyslem právní normy je podle žalovaného vymezení rozhodné právní skutečnosti (pravomocné zrušení nebo zánik registrace distributora pohonných hmot), od níž se stanovená 90denní lhůta počítá. Tato lhůta je tedy nejzazší možnou lhůtou, v níž je ještě možné zahájit řízení, jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně nebo jiného peněžitého plnění. Umožňuje-li zákonodárce, aby kaucí byla zadržována bez „právního důvodu“ po dobu 90 dnů, tím spíše je možné zadržovat kauci z důvodu, že takové relevantní řízení již běží. Žalovaný má za to, že stanovená lhůta pro zahájení řízení se nevztahuje pouze na období od pravomocného zrušení registrace, ale je právě pouze ohraničením nejzazšího možného okamžiku pro zahájení řízení, neboť tento okamžik je rozhodný pro běh lhůty. Nejedná se však o její počátek, neboť ten může nastat i před pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace, jak tomu bylo i v nyní souzené věci. Dle žalovaného nelze akceptovat výklad, že jakékoliv řízení je způsobilé stavět lhůtu pro vrácení daně. Má za to, že § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách je třeba vykládat tak, že nebylo myšleno „jakékoliv řízení“, ale je třeba vždy zjišťovat, zda výsledkem řízení bude stanovení daně či jiného peněžitého plnění v přiměřené výši ve vztahu k výši kaucí. Je tedy nutné zjišťovat pravděpodobnost budoucího stanovení daně ve vztahu k přiměřenosti zadržované a nevrácené kaucí. Žalovaný optikou úvah stran proporcionality zadržované kaucí ve vztahu k vedeným řízením dospěl k závěru, že jediné řízení způsobilé stavět běh lhůty pro vrácení kaucí bylo doměřovací řízení za zdaňovací období srpen 2014. V ostatních případech dospěl žalovaný k opačnému závěru, neboť předmětem zbylých řízení byly žalobcem uplatňované nadměrné odpočty, řádově sice přesahující výši 20 mil. Kč, které ovšem nebyly v rozhodné době ani vyměřeny v rámci řádného nalézacího řízení a nebyly ani vráceny. Tato skutečnost však nemá s ohledem na výše uvedené úvahy žádný vliv na celkové posouzení věci. Žalovaný považuje za pochopitelné výtky žalobce směřující do délky trvání daňové kontroly, tuto skutečnost však žalovaný nemůže nikterak ovlivnit. Podle něj nezbyvá než žalobce odkázat, aby se domáhal svých práv, resp. namítal nedůvodné průtahy či nezákonnost postupů orgánů finanční správy jinými prostředky ochrany.
10. S ohledem na uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že podaná žaloba není důvodná, a navrhl proto soudu, aby ji zamítl.
11. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. K tomu uvedl, že žalovaný se nijak nevyjádřil k námitce, že žalobce byl pracovníkem celního úřadu přípisem ze dne 21. 6. 2015 informován o tom, že ve lhůtě do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení registrace byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2015, jejímž zahájením byla pozastavena lhůta k vrácení kaucí. V přípisu se nehovoří o jiných daňových kontrolách zahájených dříve, vrácení

kauce tak bylo navázáno na ukončení právě daňové kontroly za leden 2015. Je tedy zřejmé, že v rámci jednoho správního orgánu dochází k odlišným interpretacím daného ustanovení a není postaveno najisto, že zrovna interpretace předestřená žalovaným je správná. Žalobce má za to, že je nutné postupovat v souladu se zájmy daňových subjektů, jelikož neoprávněné zadržování kaucí ve výši 20 000 000 Kč je značným zásahem do majetkových práv žalobce a není možné tento svévolný postup zlegalizovat odkazem na jiné řízení vedené zcela jiným subjektem veřejné správy. Žalobce opětovně zdůraznil účel kaucí, která neslouží jako zajišťovací prostředek pro daňové nedoplatky v jiných správních řízeních. Taktéž je třeba poukázat na nepřiměřeně dlouhou dobu zadržování kaucí a taktéž skutečnost, že daňová kontrola za měsíc srpen 2014 nemusí vyústit v předpokládaný nedoplatek, jak se domnívá žalovaný. Žalobce se domnívá, že žalovaný nemá oprávněné důvody zadržovat kauci distributora pohonných hmot ve výši 20 000 000 Kč a jeho postup je protiprávní.

IV. Posouzení věci soudem

12. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
13. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení částky ve výši 20 000 000 Kč, a to z důvodu, že správce daně neevidoval na osobním daňovém účtu daňového subjektu vratitelný přeplatek. Jednalo se o nevrácení kaucí distributora pohonných hmot podle § 6j zákona o pohonných hmotách.
14. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá ve výkladu § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách týkajícím se řízení stavějících běh lhůty pro vrácení kaucí distributora pohonných hmot. Dle názoru žalobce je třeba citované ustanovení vykládat tak, že způsobilá stavět běh lhůty pro vrácení kaucí jsou pouze ta řízení, která byla zahájena v časovém intervalu, jehož počátek je spojen s pravomocným zrušením registrace distributora pohonných hmot, a konec je ohraničen 90. dnem počítaným ode dne, kdy rozhodnutí o zrušení registrace nabylo právní moci. V daném případě tedy podle názoru žalobce byla způsobilá stavět běh lhůty pro vrácení kaucí pouze daňová kontrola k DPH za zdaňovací období leden 2015, zahájená dne 19. 3. 2015. Žalovaný je naproti tomu toho názoru, že lhůta pro vrácení přeplatku se staví i z důvodu vedení řízení, které bylo zahájeno před pravomocným zrušením registrace. Způsobilou stavět běh lhůty proto byla i daňová kontrola k DPH za zdaňovací období srpen 2014, zahájená předtím, než došlo k pravomocnému zrušení registrace žalobce jako distributora pohonných hmot.
15. Podle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách dojde-li k pravomocnému zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, stává se složená částka přeplatkem distributora pohonných hmot. Je-li takto vzniklý přeplatek vratitelným přeplatkem, vrátí jej celní úřad distributorovi pohonných hmot do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.
16. Podle § 6j odst. 2 téhož zákona lhůta podle odstavce 1 neběží po dobu, kdy je orgánem Celní správy České republiky nebo jiným správcem daně vedeno řízení,
 - a) jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění a
 - b) které bylo zahájeno do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot
17. Soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách je třeba vykládat tak, že lhůta pro vrácení kaucí neběží po dobu, kdy je vedeno řízení, které bylo

zahájeno nejpozději do 90 dnů od pravomocného zrušení registrace, přičemž řízení mohlo být zahájeno i před tímto zrušením.

18. Jak správně uvedl žalovaný, žalobcem zastávaný výklad nemá oporu z hlediska sémantické ani logické struktury právní normy. Z citované formulace § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách je zřejmé, že část textu „*ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot*“ navazuje na předchozí text „*kteřé bylo zahájeno do 90 dnů*“. Smyslem právní normy je časově vymezit rozhodnou právní skutečnost, od níž se počítá stanovená 90denní lhůta. Tímto časovým vymezením je pouze stanovena nejzazší možná lhůta, v níž je ještě možné řízení zahájit, nijak z něj však nevyplyvá, že by řízení nemohlo být zahájeno i před pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace. V ustanovení sice není výslovně uvedeno, že stavění lhůty pro vrácení kauce se použije i na řízení zahájená před pravomocným zrušením registrace, stejně tak zde nicméně není uvedeno, že by se stavění běhu lhůty na tato řízení nevztahovalo. Argumentaci žalobce o nepřípustném dotváření práva tedy nebylo možné přisvědčit.
19. I z logické struktury zákonného ustanovení je zřejmé, že pravidlo o stavění běhu lhůty pro vrácení kauce se vztahuje i na řízení, která byla zahájena před pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace. Umožňuje-li totiž zákonodárce, aby celní orgán zadržoval vratnou kauci po dobu 90 dnů od pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace, aniž by bylo jakékoli řízení stavící běh lhůty zahájeno, tedy „bez právního důvodu“, tím spíše je možné zadržovat kauci v případě, že relevantní řízení již v době nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace probíhá. Na základě argumentu *a minori ad maius* lze konstatovat, že pokud zákon správcí daně umožňuje v 90denní lhůtě teprve zahájit řízení a po tuto dobu „z taktických důvodů“ zadržovat finanční prostředky v nikoli zanedbatelné výši (20 000 000 Kč), tím spíše musí dojít ke stavění lhůty pro vrácení kauce za situace, kdy řízení stavící běh lhůty již bylo zahájeno, aniž by zde byl prostor pro jakoukoli taktiku či účelovost ze strany správních orgánů.
20. Výkladu žalovaného odpovídá i úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu č. 234/2013 Sb., kterým byl zákon o PHM novelizován s účinností od 1. 10. 2013: „*V případě pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot se ze složené kauce uspokojí nedoplatky tohoto distributora evidované u orgánů Celní správy České republiky nebo u jiných správců daně. Pojem nedoplatek je vymezen v § 153 daňového řádu. Zohledněny budou nejen nedoplatky evidované ke dni pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot, ale též nedoplatky, které vzniknou do dne vrácení nedoplatku. Stejně tak budou zohledněny pohledávky (resp. z nich plynoucí nedoplatky), které vzejdou z řízení zahájeného do uplynutí lhůty, ve které se zbývající část složené kauce vrací*“ (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně). Pokud důvodem stavění lhůty pro vrácení kauce je, aby bylo možné ze složené kauce uspokojit kromě nedoplateků existujících ke dni pravomocného zrušení registrace a nedoplateků, které vzejdou z řízení zahájeného do uplynutí lhůty 90 dnů, i nedoplatky, které vzniknou do dne vrácení nedoplatku, je logické, že je nutné zohlednit nejen řízení zahájená v období mezi pravomocným zrušením registrace a uplynutím 90 dnů od zrušení registrace, ale také řízení zahájená před pravomocným zrušením registrace, která ke dni zrušení registrace nejsou ukončena.
21. Z uvedených důvodů je třeba § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách vykládat tak, že stanovená lhůta pro zahájení řízení se nevztahuje pouze na období od pravomocného zrušení registrace, ale je pouze ohraničením nejzazšího zahájení, neboť tento časový okamžik je rozhodný pro stavění lhůty, nikoli pro její počátek, který může být kdykoliv před tímto pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace. V daném případě tedy řízením způsobilým stavět běh lhůty pro vrácení kauce byla nejen daňová kontrola k DPH za zdaňovací období leden 2015 zahájená dne 19. 3. 2015, tedy po pravomocném zrušení registrace, ale i daňová kontrola k DPH za zdaňovací období srpen 2014 zahájená před pravomocným zrušením registrace.

22. Soud se neztotožnil ani s argumentací žalobce, že složenou kaucí je možné použít pouze k úhradě pohledávek správních orgánů vzniklých v souvislosti s porušením činnosti distributora pohonných hmot, jelikož účelem poskytování kaucí je zamezení daňové kriminality, k jejíž realizaci docházelo prostřednictvím účelově založených společností.
23. Žalobci lze přisvědčit v tom, že primárním cílem zákonodárce ve vztahu k povinnosti složení kaucí jako jedné z podmínek registrace distributora pohonných hmot bylo omezit kriminální chování subjektů podílejících se na obchodování s pohonnými hmotami, přičemž zavedení kaucí mělo omezit vznik a zneužívání účelově založených společností, které hrají zásadní roli v kriminálních deliktech na trhu s pohonnými hmotami v České republice. Současně však má složená kaucí sloužit jako finanční záruka za případné pohledávky, které by mohly státu vzniknout ve vztahu k daňovému subjektu, který se registroval jako distributor pohonných hmot.
24. Již v samotném textu zákona (§ 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách) je výslovně uvedeno, že v případě pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot se složená kaucí stává přeplatkem tohoto daňového subjektu. Stává-li se kaucí přeplatkem, pak i se všemi z toho vyplývajících důsledky, tedy že zadržovaná kaucí lze hradit v zásadě jakýkoli nedoplatek daňového subjektu evidovaný u kteréhokoli správce daně, nikoli pouze nedoplatky vzniklé v souvislosti s činností distributora pohonných hmot. Ze zákona o pohonných hmotách nevyplývá žádný specifický režim pro nakládání s přeplatkem, uplatní se tedy obecný postup uvedený v § 153–154 daňového řádu. Tento závěr vyplývá i z již citované pasáže důvodové zprávy k novele zákona o pohonných hmotách: „*V případě pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot se ze složené kaucí uspokojí nedoplatky tohoto distributora evidované u orgánů Celní správy České republiky nebo u jiných správců daně.*“ Zákonodárce se v důvodové zprávě vyjádřil i k tomu, jaké orgány veřejné moci se považují za správce daně, a rovněž k pořadí, ve kterém budou nedoplatky jednotlivých správců daně uspokojovány. Výkladu žalobce, že složenou kaucí lze použít pouze na úhradu pohledávek vzniklých v přímé souvislosti s činností daňového subjektu jako distributora pohonných hmot, nenasvědčuje ani formulace uvedená v jiné části důvodové zprávy: „*Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku neběží po dobu kdy je orgánem Celní správy České republiky nebo jiným správcem daně vedeno řízení, jebož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění. Důvodem pro toto stavění lhůty je, aby bylo možné vůči složené kaucí započíst i ty pohledávky (resp. z nich plynoucí nedoplatky), které vzniknou v souvislosti s porušením povinností ze strany distributora (typicky pokuta za správní delikt), avšak o nichž bude s ohledem na nutnou délku odvolacího řízení a možné obstrukce pravomocně rozhodnuto až s určitým časovým odstupem od pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot*“ (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně).
25. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že ze složené kaucí lze uspokojit veškeré případné nedoplatky (ve smyslu § 153 daňového řádu) tohoto daňového subjektu evidované jak u orgánů celní správy, tak u jiných správců daně. Ze znění zákona ani z jeho smyslu a účelu nelze dovodit, že by správce daně měl být při nakládání se složenou kaucí omezen v tom smyslu, že by ji bylo možné použít pouze na úhradu pohledávek souvisejících s činností daňového subjektu v postavení distributora pohonných hmot. Z uvedeného důvodu soud považoval za irelevantní se zabývat otázkou, v jakém období žalobce fakticky provozoval činnost distributora pohonných hmot.
26. Na uvedeném závěru nemohlo nic změnit ani sdělení celního úřadu (Informace o stavění lhůty pro vrácení kaucí distributora pohonných hmot ze dne 21. 5. 2015, č. j. 22558-9/2015-530000-32.1), které bylo žalobci doručeno. Z tohoto sdělení pouze vyplývá, že na základě zahájení daňové kontroly k DPH za zdaňovací období leden 2015 došlo dne 19. 3. 2015 ke stavění lhůty pro vrácení složené kaucí ve smyslu § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách, nijak z něj však nevyplývá, že v té době neexistovala i jiná řízení, která by běh lhůty pro vrácení kaucí také stavěla. Z předmětného sdělení tedy nelze dovodit, jak uvedl žalobce v žalobě, že „*skončením daňové kontroly za měsíc leden 2015 bude možné o vrácení kaucí požádat*“. Samotné sdělení celního úřadu

nemohlo žalobci založit legitimní očekávání, že mu bude po ukončení daňové kontroly k DPH za zdaňovací období leden 2015 zadržovaná kauce bez dalšího vrácena. Především je však třeba zdůraznit, že žalobce byl v průběhu ústního jednání dne 30. 3. 2017 ze strany celního úřadu poučen o tom, že z důvodu nejednoznačnosti výkladu zákona o pohonných hmotách vydalo Generální ředitelství cel k žádosti Generálního finančního ředitelství dne 15. 6. 2016 Informaci k ustanovení § 6j odst. 2 zákona o PHM, č. j. 24929-2/2016-900000-301, dle níž je třeba toto ustanovení vykládat tak, že lhůta podle § 6j odst. 2 neběží po dobu, kdy je vedeno řízení, které bylo zahájeno nejpozději do 90 dnů od pravomocného zrušení registrace, přičemž řízení mohlo být zahájeno i před tímto zrušením. Žalobce tedy byl již v průběhu řízení před správním orgánem prvního stupně seznámen se stanoviskem celní správy ohledně výkladu § 6j odst. 2 zákona o PHM týkajícího se řízení zahájených do 90 dnů od pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot, a není možné přisvědčit jeho tvrzení, že „*nyní správní orgán svou interpretaci změnil v neprospěch žalobce, což svědčí o svévolném výkladu podle aktuálních potřeb*“.

27. Pokud žalobce namítal, že žalovaný se k této námitce nevyjádřil, ačkoli byla uvedena již v odvolání, soud konstatuje, že žalovaný se k námitce nezákonnosti a svévole správce daně vyjádřil na str. 6 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že se jedná o subjektivní názor žalobce, který je nesprávný. Podle odvolacího orgánu nelze spatřovat nezákonnost správce daně v tom, že jako orgán, který interpretuje a aplikuje příslušné ustanovení zákona o pohonných hmotách, nesleduje pouze doslovné znění zákona, jak činí žalobce. Podle názoru odvolacího orgánu správce daně zcela správně přistoupil k výkladu dotčeného právního předpisu, resp. jeho institutu nikoli pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jeho smyslu a účelu. Této argumentaci žalovaného nelze nic vytknout.
28. Důvodnou soud neshledal ani námitku, že postupem správních orgánů bylo porušeno ústavně zaručené právo žalobce vlastnit majetek, jelikož účelem zákona není zadržovat kauci po nepřiměřeně dlouhou dobu (po dobu 3 let), a to na úhradu nedoplatků nesouvisejících s činností daňového subjektu jako distributora pohonných hmot. Jak již bylo uvedeno výše, složená kauce ve výši 20 000 000 Kč má sloužit mimo jiné k úhradě nedoplatků tohoto daňového subjektu, které státu již vznikly nebo vzejdou z řízení zahájených do určité doby, a to bez ohledu na to, zda souvisí s činností daňového subjektu v postavení distributora pohonných hmot či nikoliv. Vzhledem k tomu, že smyslem stavení lhůty pro vrácení kauce je poskytnout celnímu úřadu či ostatním správcům daně určitou „jistotu“, z níž budou hrazeny případné nedoplatky daňového subjektu, který se registroval jako distributor pohonných hmot, a to včetně těch, které vzejdou z řízení zahájených po pravomocném zrušení registrace, je třeba, aby kauce byla zadržována po celou dobu vedení relevantních řízení. Pokud by byla kauce vrácena daňovému subjektu dříve, byl by účel stavení lhůty pro vrácení kauce zcela popřen. Jedinou relevantní argumentací týkající se časového hlediska by mohla být prekluze práva daň vyměřit, resp. doměřit, k tomuto však v daném případě nedošlo (srov. str. 10 napadeného rozhodnutí), ani to žalobce nenamítal.
29. Soud připouští, že ne v případě každého řízení by bylo stavení lhůty pro vrácení kauce přiměřené. Vždy je třeba poměřovat, zda potenciální výsledek těchto řízení (případné nedoplatky, které z těchto řízení mohou vzniknout) je ve vztahu k výši zadržených peněžních prostředků proporcionální. Žalovaný se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí touto otázkou podrobně zabýval (na str. 8–10), přičemž dospěl k závěru, že daňová kontrola k DPH za zdaňovací období srpen 2014 je řízením způsobilým stavět běh lhůty pro vrácení kauce.
30. Ze všech uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že 90denní lhůta pro vrácení přeplatku na kauci distributora pohonných hmot ke dni vydání napadeného rozhodnutí stále běžela a dosud neuplynula, neboť k tomuto dni probíhalo řízení zahájené přede dnem pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot (daňová kontrola k DPH za zdaňovací období srpen 2014), které nebylo doposud ukončeno. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí nevznikl žalobci žádný vratitelný přeplatek, který by mu mohl být vrácen, proto správní orgány nepochybily, pokud žádosti žalobce o vrácení přeplatku ve výši 20 000 000 Kč nevyhověly.

V. Závěr a náklady řízení

31. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
32. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. listopadu 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu