



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **A. S. a. s.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24068/13/5000-14301-706385,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24068/13/5000-14301-706385, se z r u š u j e a v ě c se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný j e p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24068/13/5000-14301-706385, jímž bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 14. 3. 2013, č. j. 1249304/13/2005-24901-109918, tak, že se žalobci přiznává podle § 264 odst. 1 a 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), ve spojení s § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nárok na úrok z přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2003 do 30. 4. 2003 ve výši 4860 Kč.

Žalobce v žalobě namítl, že nesouhlasí s výší přiznaných úroků z přeplatku na dani zaviněného správcem daně, neboť vychází z chybné aplikace ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný při svém výpočtu úroků vychází z ustanovení zákona o správě daní poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Při argumentaci pro uvedený postup se ve svém zdůvodnění opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs

34/2009, tedy z doby před platností daňového řádu. Žalobce sice souhlasí s názorem žalovaného, že ve smyslu přechodných ustanovení daňového řádu je třeba vycházet z předchozí právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků. Podle názoru žalobce je však potřeba vycházet ze znění zákona účinného po 1. 1. 2007, respektive účinném ke dni vzniku přeplatku, což bylo dne 4. 11. 2008, resp. 9. 2. 2009. Podle žalobce má úrok vyjadřovat cenu finančních prostředků v čase, kdy s nimi z důvodu zavinění správce daně nemůže daňový subjekt nakládat, to znamená v době vzniku přeplatku a jeho trvání. Žalobce v této souvislosti poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 59/2010 – 143 ze dne 23. 11. 2011. Podle žalobce je nutno právní názor žalovaného odmítnout v souladu s právními zásadami *lex superior derogat inferiori* a *lex posterior derogat priori*.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že skutečnost, že se opíral o rozsudek vydaný před účinností daňového řádu, nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť tentýž názor stran výpočtu úroku z přeplatku zaviněného správcem daně, jaký uvedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, a jenž je uveden i v rozsudku č. j. 8 Afs 34/2009 ze dne 22. 10. 2009, vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudcích č. j. 5 Afs 22/2012 - 36 a č. j. 5 Afs 23/2012 – 34 ze dne 25. 10. 2013, tj. v rozsudcích vydaných za účinnosti daňového řádu. K námitce, že při výpočtu úroku mělo být použito znění zákona o správě daní a poplatků účinné ke dni vzniku přeplatku, a to s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 59/2010 - 143 ze dne 23. 11. 2011, žalovaný uvedl, že skutkové okolnosti případu jsou poněkud odlišné. Spornou otázkou v případě tohoto rozsudku bylo, zda v době do 30. 6. 2002 byla vyloučena úhrada úroku při vrácení daní hrazených spolu se clem na základě výluky uvedené v § 291 odst. 1 zákona c. 13/1993 Sb., celní zákon, v původním znění, nebo zda byla možná jejich úhrada podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Rozšířený senát v tomto rozsudku tedy posuzoval, zda měl být úrok z přeplatku zaviněného správcem daně vůbec přiznán, resp. zda se pro posouzení této otázky použije právo rozhodné do 30. 6. 2002 nebo právo rozhodné po 1. 7. 2002, neboť celní zákon vylučuje povinnost státu platit úroky při vrácení cla, přičemž je podstatné, co v sobě pojem „clo“ zahrnuje. Definice tohoto pojmu se změnila právě k 1. 7. 2002, a tedy od tohoto data nebylo možno aplikovat § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, avšak do tohoto data ano. Z uvedeného je patrné, že se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v žalobcem uvedeném rozsudku nezabýval problematikou rozhodného práva stran výše sazby, jež měla být použita při výpočtu úroku z přeplatku zaviněného správcem daně. Touto problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval naopak v rozsudku, jímž argumentoval žalovaný ve svém rozhodnutí.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Dne 7. 10. 2008 správce daně na základě daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 397113/08/005512/0644 za zdaňovací období duben 2003, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 137 500 Kč. Tuto částku žalobce uhradil dne 4. 11. 2008. Dne 22. 1. 2009 správce daně vydal platební výměr na daňové penále č. j. 17167/09/005512100644, kterým byl žalobci sdělen předpis penále ve výši 149 754 Kč za prodlení úhrady dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za duben 2003. Tuto částku žalobce uhradil dne 9. 2. 2009. Dne 15. 6. 2010 bylo Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu vydáno rozhodnutí o odvolání č. j. 7863/10-1300-100924, kterým byl dodatečný platební výměr zrušen. Přeplatek vzniklý v důsledku zrušení uhrazené dodatečně vyměřené daně byl žalobci vrácen dne 26. 11. 2010. Dne 4. 3. 2013 byl vydán platební výměr na penále č. j. 1075768/13/2005-24901-109918, kterým bylo žalobci sděleno penále za

prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za duben 2003 ve výši 0 Kč a rozdíl oproti původně sdělenému penále ve výši -149 754 Kč. Přepatek vzniklý snížením původně uhrazeného penále byl částečně ve výši 123 802 Kč žalobci dne 8. 3. 2013 vrácen a částečně ve výši 25 952 Kč byl převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně. Vzhledem k tomu, že byl dle správce daně přepatek na dani z přidané hodnoty ve výši 137 500 Kč a ve výši 149 754 Kč zaviněn správcem daně, byl žalobci přiznán rozhodnutím č. j. 1249304/13/2005-24901-109918 ze dne 14. 3. 2013 nárok na úrok z přeplatku vypočtený dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí, tj. ve výši 5186 Kč.

Žalobce proti rozhodnutí o přiznání úroku brojil odvoláním, v němž obdobně jako v žalobě namítal nesprávnou aplikaci zákona o správě daní a poplatků a dovozoval, že přiznaná úroková sazba měla být navýšena o 14 procentních bodů, jak předpokládá § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010. Vedle toho žalobce namítal, že správce daně při výpočtu použil jiné reposazby, než jaké jsou uvedeny na serveru České národní banky.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval, že od 1. 1. 2011 upravuje postup správců daně a práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, daňový řád. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu stanoví, že 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. Dále poukázal na ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, podle něhož, 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.

Žalovaný rovněž poukázal na § 264 odst. 10 daňového řádu s tím, že pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů. Z toho vyvodil, že se v případě žalobce postupuje podle § 64 zákona o správě daní a poplatků. V tomto případě však vyvstává otázka, podle jakého jeho časového znění postupovat.

Ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 stanoví, že v případě, kdy zavinil vznik přeplatku správce daně, vrátí přepatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přepatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přepatek 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. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

Tato úprava ovšem byla novelizována s účinností od 1. 1. 2007 zákonem č. 30/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, tak, že napříště daňovému subjektu náležel úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Podle čl. VI bodu 5 přechodných ustanovení novely se úprava obsažená v § 64 odst. 6 tohoto zákona použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti novely, tj. po 1. 1. 2007, a pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti novely, se použije § 64 odst. 6 dosavadního znění.

Žalovaný posléze dospěl k závěru, že bylo na místě aplikovat původní úpravu obsaženou v ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný vyšel z toho, že první přeplatek byl vrácen daňovému subjektu dne 26. 11. 2010, část druhého přeplatku byla vrácena daňovému subjektu dne 8. 3. 2013 a část druhého přeplatku byla s datem 5. 3. 2013 převedena na nedoplatek na jiné dani. Úrok ze zaviněného přeplatku byl daňovému subjektu vrácen dne 22. 3. 2013. Vzhledem k tomu, že část přeplatku zaviněného správcem daně v důsledku jeho neoprávněného jednání byla vrácena a rovněž tak i úrok ze zaviněného přeplatku sdělený odvoláním napadeným rozhodnutím byl daňovému subjektu vyplacen za účinnosti daňového řádu, přičemž ke vzniku přeplatku došlo před účinností daňového řádu, bylo třeba stran úroku ze zaviněného přeplatku postupovat podle § 264 odst. 1 daňového řádu, tj. že řízení, které bylo zahájeno podle dosavadního právního předpisu, dokončit a práva a povinnosti posoudit podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Za toto ustanovení žalovaný označil § 254 daňového řádu. Ovšem vzhledem k tomu, že ke zrušení dodatečně vyměřené daně za duben 2003 a snížení daňového penále za duben 2003 došlo ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, bylo nutno zároveň postupovat co do výše úroku podle § 264 odst. 10 daňového řádu, podle něhož platí, že jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů, tzn. v daném případě se při výpočtu úroku postupuje podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Podle úpravy obsažené v tomto ustanovení je pak podstatný původní den splatnosti daně, k níž se zaviněný přeplatek vztahuje. V předmětném případě se jedná o daň za zdaňovací období duben 2003, jejíž původní den splatnosti nastal dne 26. 5. 2003. Novelizované znění ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se pak použije pouze pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona, tj. po 1. 1. 2007.

Ke změně napadeného rozhodnutí žalovaný přistoupil z důvodu jiných vad, jež nebyly předmětem odvolacích důvodů a jež nejsou ani předmětem žaloby.

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobcích bodů (§ 75 odst. 2 s.r.s.),

vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.r.s.), a dospěl k závěru, že žaloba je co do námitky nesprávné aplikace zákona o správě daní a poplatků důvodná, jakkoliv z jiných důvodů, než na kterých je postavena argumentace žalobce.

V posuzované věci, pokud jde o aplikaci příslušných právních norem, je třeba vypořádat v zásadě dvě otázky – jednak jde o otázku, zda a v jakém rozsahu bylo na místě aplikovat ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, a to s přihlédnutím k úpravě přechodných ustanovení podle § 264 daňového řádu, a jednak otázku, jaké z časových znění zákona o správě daní a poplatků zvolit v případě, že k jeho aplikaci bude směřovat odkaz přechodných ustanovení daňového řádu.

Podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[ř]ízení 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“*.

Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]ojde-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“*.

Ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu zároveň stanoví, že *„[j]estliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů“*.

Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 platí, že *„[z]avinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. 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. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč“*.

Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007

platí, že „[z]avinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. 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. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč“.

Ustanovení části páte, čl. VI, bodu 5. zákona č. 230/2006 sb., jímž došlo k novelizaci ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ke dni 1. 1. 2007, pak stanovilo, že nová úprava se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

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

S ohledem na výše uvedená ustanovení dospěl Městský soud v Praze k následujícímu:

Pokud jde o samotnou otázku, k níž směřovala argumentace žalobce, tedy jaké časové znění zákona o správě daní a poplatků užít, má-li být tento předpis užít jako rozhodný (k tomu viz dále), je třeba přisvědčit žalovanému v jeho výkladu. Obdobnou otázku ostatně již opakovaně řešil i Nejvyšší správní soud a lze tak odkázat plně na jeho judikaturu.

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

Posléze se k tomuto řešení přiklonil též v řadě pozdějších rozhodnutí, např. i v rozhodnutích čj. 2 Afs 20/2010 - 90, 5 Afs 22/2012 - 36, 5 Afs 23/2012 - 34 a 3 Afs 3/2014 - 27. Přitom proti rozhodnutí čj. 2 Afs 20/2010 - 90 byla podána ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10, odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Konstatoval přitom, „že správní soudy rozhodovaly v souladu s principy

hlavy páte Listiny a jejich rozhodnutí, která jsou výrazem nezávislého soudního rozhodování, nevybočila z mezí ústavnosti. Skutečnost, že se stěžovatel neztotožňuje s jejich závěry, nemůže zakládat odůvodněnost ústavní stížnosti.“

V rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/20013-41, tuto setrvalou výkladovou linii potvrdil a dále výslovně konstatoval, že součástí postupu při vracení přeplatku je i výpočet úroku z něj, přičemž soud pojem „přeplatek“ v ust. čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, považoval za zastřešující pojem pro přeplatek spolu s úrokem. Skutečnost, že ohledně tohoto závěru v judikatuře Nejvyššího správního soudu nejsou rozpory (a to i pro případy, kdy má být zákona o správě daní a poplatků užito na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu), výslovně potvrdil rozšířený senát ve svém nedávném usnesení ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014-50, v němž se odmítl zabývat otázkou předloženou prvním senátem, která zněla: „*Je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vracení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu ?*“ (bod 11 cit. usnesení). Rozšířený senát uvedl, že od výše citovaných názorů osmého senátu „*se první senát nehodlá odchýlit, neboť má rovněž za to, že pojem, postup při vracení přeplatku je nutno vykládat komplexně, a proto zahrnuje i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku*“ (bod 16 cit. usnesení).

Argumentaci žalobce, že nebylo namístě užít pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, ale ve znění účinném od 1. 1. 2007, tak při zohlednění skutečnosti, že původní splatnost daně, z níž přeplatek vznikl, nastala před účinností zákona č. 230/2006 Sb., akceptovat nelze.

Přesto však Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je bez ohledu na nesprávnost žalobní argumentace důvodná potud, pokud považuje užití § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 při výpočtu úroku za nesprávné.

Jak již Městský soud v Praze předznamenal, užití zákona o správě daní a poplatků v nyní posuzovaném případě předpokládalo, že tento postup vyplývá z aplikace přechodných ustanovení daňového řádu. Nelze totiž přehlédnout, a žalovaný ostatně s touto skutečností ve své argumentaci v rámci rozhodnutí o odvolání pracoval, že postup směřující k poskytnutí úroku z přeplatku zaviněného správcem daně nebyl ukončen do nabytí účinnosti daňového řádu. Jak žalovaný správně poukázal, v takovém případě se uplatní obecné pravidlo § 264 odst. 1 daňového řádu, podle něhož 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. Žalovaný též správně poukázal na to, že takovým pravidlem je ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Zároveň však aplikoval jako speciální přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, který stanoví, že pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vracení podle dosavadních právních předpisů. Na základě aplikace tohoto ustanovení pak dospěl k závěru o nutnosti použití dosavadních předpisů, tedy ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Tento závěr žalovaného v sobě zahrnuje implicitně předpoklad, že byť daňový řád rozlišuje úrok z přeplatku (§ 155 daňového řádu) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), nejedná se o nové instituty daňového práva, neboť úprava v ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní postihovala správce daně jak za

opožděné vrácení daňových přeplatků, tak i za zaviněné přeplatky povinností uhradit úrok z přeplatku. Zaviněným přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55, ze dne 21. 7. 2010 č. j. 1 Afs 38/2010 – 100).

Naznačený výklad ustanovení § 264 odst. 1 a § 264 odst. 10 však v nejnovější době výslovně odmítl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 218/2016 – 56, a to v zásadě na obdobném skutkovém půdorysu, jako je nyní posuzovaná věc.

Nejvyšší správní soud přitom konstatoval, že „... [ú]prava v § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků znala úrok ze zaviněného přeplatku, daňový řád však úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254) vyčlenil z úpravy vrácení přeplatku (§ 155). Spornou otázkou je, zda lze úrok z neoprávněného jednání správce daně podřadit pod přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu. ... I když zákonodárce v otázkách z oblasti placení daní (např. zvýšení daně, penále nebo úroku z prodlení) při přijetí nové právní úpravy (daňového řádu) zakotvil pravidlo, podle kterého se v těchto konkrétních otázkách uplatní dosavadní právní předpisy (srov. § 264 odst. 12, 13 a 14 daňového řádu), v případě úroku z přeplatku tak výslovně neučinil. V oblasti nároků na úrok z přeplatků, které by ve smyslu a za účinnosti zákona o správě daní a poplatků ‚zavinil‘ správce daně, je proto třeba v zásadě postupovat ve smyslu ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, tj. posoudit práva a povinnosti účastníků přiměřeně podle ustanovení tohoto zákona, která jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“ Aplikaci ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu tedy v případě těchto skutkových konstelací, jež by měly být na základě ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu posouzeny jako následky neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, označil za zcela nepřipadnou. V důsledku toho označil za nepřipadnou i aplikaci ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (lhostejno jakého znění). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sice přisvědčil tomu, že zaviněný přeplatek není novým institutem daňového práva, to však podle jeho názoru nic nemění na závěru, že § 264 odst. 10 daňového řádu stanovuje intertemporální pravidlo pouze pro vrácení vratitelného přeplatku, nikoliv pro určení úroku z neoprávněného jednání správce daně. V této souvislosti poukázal na to, že tento závěr Nejvyšší správní soud implicitně potvrdil i v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, publ. pod č. 3399/2016 Sb. NSS, jež se rovněž týkal úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k nezákonnému vyměření správního poplatku témuž stěžovateli za roky 2005 a 2006. Přestože v něm neřešil aplikaci § 264 daňového řádu, ale pouze podmínky aplikace § 254 daňového řádu, Nejvyšší správní soud nijak nezpochybnil, že se na danou věc § 254 daňového řádu, a tedy i jeho hmotněprávní úprava stanovící výši úroku a podmínky vzniku nároku, vztahuje.

Žalovaný se tedy užitím ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu dopustil nesprávné aplikace zákona, jež vedla k nesprávnému užití ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, byť navazující otázku rozhodného znění tohoto předpisu vyřešil správně. Za těchto okolností soud shledal žalobu, jež namítala ve své podstatě nesprávnost aplikace ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, důvodnou. Vzhledem k tomu soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. – žalobce byl ve věci úspěšný, a má proto proti žalovanému právo na náhradu účelně vynaložených nákladů

řízení. Náklady žalobce jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ze žaloby ve výši 3000 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 16. února 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová,
předsedkyně senátu