



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **FORTE BORSE, s.r.o.**, se sídlem v Praze 2, Salmovská 1693/6, IČ: 269 20 131, zastoupeného daňovou poradkyní Ing. Ivanou Hlínovou, se sídlem v Přerově, Jaselská 1967/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 1. 2009, č. j. 196/09-1500-106932,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá přezkoumání a zrušení shora uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“), jímž bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 6. 2008, č. j. 117525/08/002514/2480. Tímto rozhodnutím správce daně přiznal žalobci úrok z přeplatku za pozdní vrácení přeplatku za zdaňovací období srpen, září, říjen 2004. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo rozhodnutí správce daně ze dne 25. 6. 2008 změněno tak, že byl žalobci přiznán úrok z přeplatku za uvedená zdaňovací období v nižší výši; ve zbytku žalovaný uvedené rozhodnutí potvrdil.

[2] Ze správního spisu se podává, že žalobce podal k Finančnímu úřadu v Prostějově dne 24. 9. 2004 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 135.013,- Kč; dne 25. 10. 2004 podal daňové přiznání za zdaňovací období září 2004 s vykázaným nadměrným odpočtem 352.827,- Kč; dne 24. 11. 2004 podal daňové přiznání za zdaňovací období říjen 2004 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 108.245,- Kč. Finanční úřad v Prostějově zahájil výzvami ze dne 7. 10. 2004, 10. 11. 2004 a 13. 12. 2004 vytýkáací řízení za příslušná zdaňovací období, která ukončil dne 10. 2. 2006 vydáním tří platebních výměrů: č. j. 18790/06/325912/5530 na daňovou povinnost za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 235.772,- Kč; č. j. 18871/06/325912/5530 na daňovou povinnost za září 2004 ve výši 130.058,- Kč; č. j. 18874/06/325912/5530 na daňovou povinnost za říjen 2004 ve výši 101.515,- Kč. Podaným odvoláním Finanční ředitelství v Ostravě plně vyhovělo a rozhodnutími ze dne 10. 12. 2007, č. j. 17078/06-13001-800230, č. j. 17199/06-13001-800230 a č. j. 17200/06-13001-800230, byl žalobci za zdaňovací období srpen, září a říjen 2004 přiznán nadměrný odpočet v částkách uplatněných v daňových přiznáních. Předmětné nadměrné odpočty byly žalobci vráceny dne 17. 1. 2008.

[3] Finanční úřad pro Prahu 2 (správce daně) vydal dne 25. 2. 2008 rozhodnutí pod č. j. 35761/08/002514/2480, jímž byl žalobci přiznán nárok na úrok za pozdní vrácení přeplatku 596.085,- Kč (nadměrné odpočty za zdaňovací období srpen, září, říjen 2004) ve výši 2.572,- Kč. Podanému odvolání správce daně svým rozhodnutím ze dne 25. 6. 2008, č. j. 117525/08/002514/2480, částečně vyhověl, když žalobci přiznal úrok z přeplatku za uvedená zdaňovací období v celkové výši 34.618,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu o tomto opravném prostředku, vydané dne 7. 1. 2009 pod č. j. 196/09-1500-106932, je nyní žalobou napadeným rozhodnutím.

[4] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v žalobou napadeném změnovém rozhodnutí, jímž přiznalo žalobci nárok na úrok z přeplatku v nižší částce než odvoláním napadené rozhodnutí správce daně, vyšlo z toho, že žalobci náleží úrok z přeplatku pouze za období od 13. 3. 2006 do 17. 1. 2008, neboť povinnost vrátit daňový přeplatek vzniká až od dne vyměření daňové povinnosti, v daném případě od vydání platebních výměrů dne 10. 2. 2006. Nárok na úrok z přeplatku pak vzniká ode dne následujícího po dni uplynutí 30denní lhůty pro vrácení tohoto přeplatku, t. j. od 13. 3. 2006.

II. Shrnutí obsahu žaloby

[5] Žalobce v podané žalobě namítá jednak nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť byl žalobci přiznán úrok z přeplatku od nesprávného (pozdějšího) data, jednak namítá protiústavnost některých v jeho případě aplikovaných ustanovení.

[6] Žalobce předně uvádí, že otázka vyměření daně v případě, že se vyměřuje v souladu s daňovým přiznáním, je upravena ustanovením § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. (zákon o správě daní), a toto ustanovení je třeba aplikovat i v posuzované věci. Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání, daň musí být vždy vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, a to bez ohledu na to, zda proběhlo

vytýkáci řízení. Pokud tedy nakonec vyměřená daň souhlasí s daňovým přiznáním, zákon dle názoru žalobce nedává správci jinou možnost než postupovat dle § 46 odst. 4; daň je za takových okolností vždy vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání a případné rozhodnutí ve vytýkáci řízení má toliko deklaratorní charakter. Daň byla tudíž v dané věci konstitutivně vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Z těchto skutečností žalobce dovozuje, že mu náleží úrok z přeplatku od dřívějšího data, než jak mu jej přiznalo napadené rozhodnutí. Žalobce shora uvedený názor odůvodňuje tak, že je tímto způsobem správce daně odrazován od svévolného a bezdůvodného zahajování vytýkáci řízení a daňovému subjektu je naopak poskytnuta náhrada za to, že po dobu vytýkáci řízení fakticky uvěřoval státní rozpočet. Zároveň pouze takový výklad zabráni absurdním důsledkům právní úpravy prekluzivní lhůty. Na základě § 47 zákona o správě daní lze totiž daň pravomocně vyměřit pouze v rámci prekluzivní lhůty; za situace, kdy probíhá odvolací řízení k vytýkáci řízení, však může nastat situace, kdy se před uplynutím této lhůty nepodaří vydat a doručit rozhodnutí o odvolání. Jestliže by bylo rozhodnutí odvolacího orgánu konstitutivní povahy i co se vyměření daně týče, daň by po uplynutí prekluzivní lhůty musela být vyměřena nikoli ve výši uvedené v daňovém přiznání, avšak v nulové výši. Při interpretaci právního předpisu přitom platí, že výklad právní normy vedoucí k absurdním důsledkům je třeba odmítnout.

[7] Žalobce dále uvádí, že zákonem č. 230/2006 Sb. došlo k 1. 6. 2006 ke změně výpočtu úroku z přeplatku, kdy namísto dosavadních 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí se použije repo sazba stanovená Českou národní bankou pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšená o 14 procentních bodů. Postup žalovaného, který vyměřil úrok z přeplatku dle právní úpravy před účinností tohoto zákona, byl zcela v souladu s přechodnými ustanoveními tohoto zákona (čl. VI bod 5), avšak žalobce jej považuje za protiústavní. Právní úprava úroku byla před účinností zákona č. 230/2006 Sb. nepoměrně výhodnější pro správce daně a přechodná ustanovení tohoto zákona přiznala právo na „spravedlivý“ úrok z prodlení pouze těm subjektům, jimž vznikl nárok na něj až za účinnosti tohoto zákona. Ustanovení čl. VI bod 5 citovaného zákona je tak v rozporu s Ústavou, jelikož odporuje principům demokratického právního státu a zásadám občanské společnosti. Jedním z důležitých principů materiálního právního státu je i požadavek právní jistoty, jasnosti, předvídatelnosti a určitosti práva, tak aby nedocházelo k diskriminačnímu a nerovnému postavení subjektů práva. Žalobce proto navrhuje, aby Městský soud v Praze postupoval v souladu s ustanovením čl. 95 odst. 2 Ústavy potažmo ustanovením § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, a předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení předmětného ustanovení zákona č. 230/2006 Sb.

[8] Na základě shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě nejprve shrnuje průběh správního řízení a poté uvádí, že v posuzované věci dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní nepostupoval. I v případě konkludentního vyměření dle uvedeného ustanovení správce daně fakticky rozhoduje, přičemž výsledek rozhodovacího procesu poznamená na daňové přiznání. Z údajů

uvedených na předmětných daňových přiznáních je zřejmé, že k postupu dle § 46 odst. 5 nedošlo, naopak je zřejmé, že k vyměření daňové povinnosti došlo dne 10. 2. 2006 platebními výměry. Jestliže má správce daně pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání a vydá výzvu dle § 43 zákona o správě daní, nemůže již dojít k vyměření daně dle § 46 odst. 5 téhož zákona. Daňová povinnost na základě podaného daňového přiznání může být vyměřena jedním z těchto způsobů, nikoli však oběma s tím, že by bylo možné platební výměr považovat pouze za deklaratorní rozhodnutí. Výklad žalobce je v rozporu s dikcí a systematikou zákona o správě daní. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2008, č. j. 8 Afs 148/2006 - 64, v němž má být konstatováno, že vratitelný přeplatek v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vzniká až právní mocí rozhodnutí o vyměření daně.

[10] K námitce protiústavnosti přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. žalovaný uvádí, že správní orgány jsou povinny v daňovém řízení postupovat v souladu s platnou právní úpravou, což učinily. Žalovanému nepřísluší posuzovat ústavnost jednotlivých ustanovení zákona, přesto podotýká, že předmětná ustanovení za diskriminační nepovažuje. Správce daně a daňový subjekt nemají v daňovém řízení rovné postavení, každý z nich má v řízení odlišná práva a povinnosti. Rovné postavení v daňovém řízení musí mít všechny daňové subjekty, což právě předmětná přechodná ustanovení zajišťují. Všem daňovým subjektům, kterým bude přiznán úrok z přeplatku, jehož původní lhůta splatnosti nastala do 31. 12. 2006, bude výpočet úroku proveden dle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Je tak zamezeno případům, kdy by výpočet úroku z přeplatku za stejné zdaňovací období mohl být dvěma různým daňovým subjektům vypočítán odlišně, a to za situace, kdy by v jednom případě správce daně vydal rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z přeplatku do 31. 12. 2006 a ve druhém případě by výpočet prováděl až po tomto datu. Na základě shora uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Řízení před Městským soudem v Praze

[11] Městský soud v Praze (dále jen „soud“) nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí dle § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.

[12] Oba účastníci řízení souhlasili s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání.

V. Právní posouzení věci

[13] Ze správního spisu se jako nesporné podává, že žalobce podal dne 24. 9. 2004 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období srpen 2004, dne 25. 10. 2004 za období září 2004 a dne 24. 11. 2004 za období říjen 2004, pokaždé s vykázaným nadměrným odpočtem. Správce daně ve vztahu k těmto daňovým přiznáním zahájil vytýkácí řízení, které ukončil třemi platebními výměry ze dne 10. 2. 2006, v nichž vyměřil žalobci daňovou povinnost za uvedená období. Žalovaný v odvolacím řízení tyto platební výměry zrušil a přiznal žalobci

nadměrný odpočet v částkách uplatněných v daňových přiznáních. Spornou otázkou v projednávané věci je, ke kterému okamžiku vznikl žalobci přeplatek na dani, odpovídající přiznanému nadměrnému odpočtu, za jehož pozdní vrácení žalobci náleží úrok, neboť od této skutečnosti se odvíjí výše tohoto úroku.

[14] Dle ust. § 43 zákona o správě daní, ve znění účinném do 30. 10. 2007, „[v]zniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.“

[15] Dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 5. 2006, „[n]eodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.“

[16] Žalobce zastává názor, že je třeba zákon o správě daní vykládat tak, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání, daň musí být vždy vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 tohoto zákona, a to bez ohledu na to, zda proběhlo vytýkácí řízení. Pokud tedy nakonec vyměřená daň souhlasí s daňovým přiznáním, zákon dle názoru žalobce nedává správci jinou možnost než postupovat dle § 46 odst. 4; daň je za takových okolností vždy vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání a případné rozhodnutí ve vytýkáčím řízení má toliko deklaratorní charakter.

[17] Soud konstatuje, že takový výklad zákona o správě daní není správný, neboť zákon konstruuje možnost tzv. konkludentního vyměření daně dle § 46 odst. 5 a možnost vyměření daně vydáním platebního výměru jako dvě alternativy, které se navzájem vylučují. Skutečnost, že zahájení vytýkácího řízení dle § 43 zákona o správě daní již samo o sobě vylučuje možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 téhož zákona, označil za nespornou a vyplývající z konstantní judikatury rovněž Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 5. 2. 2009, 5 Afs 92/2008 - 126 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), jímž předkládal rozšířenému senátu k rozhodnutí některé otázky související kromě jiného s vytýkáčím řízením.

[18] Nejvyšší správní soud tento právní názor vyjádřil v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52: „konkludentní vyměření daně nastává pouze tam, kde správci daně nevzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání; vzniknou-li a vtělí-li je správce daně do výzvy dle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru...“, v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, publikovaném pod [č. 1872/2009 Sb. NSS](#): „[z]ahájení vytýkácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytýkáčím řízení vždy povinen vydat platební

výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb. (dnes § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.)“ nebo v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81: „Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli musí totiž předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytykáací řízení a provádí další úkony, jimiž ověřuje výši deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat a vyměří daň v daňovém subjektem deklarované výši. Po takto zahájeném řízení vždy vydává platební výměr, kterým řízení končí s datem vyměření shodným s datem vydání platebního výměru. To platí i tehdy, je-li po provedeném vytykáací řízení vyměřena daň ve shodné výši s daní uvedenou v daňovém přiznání.“ (Podtrženo zdejším soudem.)

[19] Jediným případem, kdy judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soudu připouští výjimku z pravidla, že zahájení vytykáacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní, je situace, kdy vytykáací řízení neskončí kvůli uplynutí prekluzivní lhůty zákonem předpokládaným způsobem, tzn. vydáním platebního výměru, který by nebyl na základě následného přezkumu zrušen (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 11. 3. 2011 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 96/2012 – 38 ze dne 17. 1. 2013). Taková situace však v posuzované věci nenastala.

[20] Zdejší soud shrnuje, že v projednávané věci byla zahájením vytykáacího řízení vyloučena možnost tzv. konkludentního vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Nežádoucím důsledkem takového výkladu je, že se daňový subjekt poté, co splnil svou povinnost podat daňové přiznání, ocitá v nejistotě, zda bylo vyměřeno konkludentně v souladu s daňovým přiznáním, nebo zda se tak teprve stane, nebo zda správce daně vyměří daň vyšší, nebo zda hodlá zahájit vytykáací řízení. Ani uvedený důsledek však není takovému výkladu dle názoru Nejvyššího správního soudu na překážku (srov. rozsudek ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52); za takových okolností je ze strany daňového subjektu účelné buď nahlédnout do spisu nebo požádat o zaslání platebního výměru.

[21] V citovaném rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval: „V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den [den vydání platebního výměru] i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb. (dnes § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.)“. Dle tohoto ustanovení „[v]znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu“. Předpokladem pro vrácení uplatněného nadměrného odpočtu tak je – s výhradou shora uvedené výjimky –, aby správce daně postavil daňovou povinnost najisto, to znamená, aby ji vyměřil. Z uvedeného je zřejmé, že správní orgány nepochybily, když žalobci přiznaly nárok na úrok z pozdního vrácení přeplatku až ode dne 13. 3. 2006, neboť třicetidenní lhůta pro vrácení přeplatku dle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty počala běžet ode dne vyměření nadměrného odpočtu, t. j. ode dne 10. 2. 2006.

[22] Žalobce namítá, že by názor, dle něhož se v případě zahájení vytykáacího řízení nepovažuje za datum vyměření poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, nýbrž

datum vydání platebního výměru, mohl vést k absurdním důsledkům, konkrétně k tomu, že by mohla prekluzivní lhůta pro vyměření daně uplynout dříve, než správce daně stihne o vyměření daně rozhodnout. Soud k této námitce uvádí, že taková situace není absurdním, nýbrž naopak zákonodárcem zamýšleným důsledkem ustanovení o prekluzi daně. Účelem institutu prekluze daně (§ 47 zákona o správě daní) je pobídnutí správce daně, aby s uplatněním svých pravomocí neprodléval neúměrnou dobu. Prekluzivní lhůta tak chrání právní jistotu daňového subjektu, který nesmí být neúměrně dlouho vystaven nejistotě z možnosti uskutečnění „donucujícího zákroku“ ze strany správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 1 Afs 97/2008 - 73).

[23] Žalobce dále namítá protiústavnost přechodných ustanovení vtělených do čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., jímž byla novelizována ustanovení o výši úroku při vrácení přeplatku na dani, obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona o správě daní. Dle těchto přechodných ustanovení se nová úprava „*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* [uvedená právní úprava] *ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*“ Zákon č. 230/2006 Sb. nabyl účinnosti dle čl. XXI tohoto zákona dne 1. 1. 2007. Dle názoru žalobce je tato právní úprava diskriminační a v rozporu s požadavkem právní jistoty, jasnosti, předvídatelnosti a určitosti práva, neboť odpírá právo na „spravedlivý“ úrok z prodlení i těm daňovým subjektům, kterým vznikl nárok na přeplatek již v době před účinností citovaného zákona.

[24] Zákonem č. 230/2006 Sb. došlo s účinností od 1. 1. 2007 k novelizaci ustanovení § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona o správě daní, která stanoví výpočet úroku z daňového přeplatku. Dle znění zákona o správě daní účinného do 31. 12. 2006 náleží daňovému subjektu při pozdním vrácení přeplatku úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Dle znění tohoto zákona účinného od 1. 1. 2007 náleží daňovému subjektu v takovém případě úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Rozhodnou skutečností pro uplatnění nové právní úpravy se stal dle shora citovaných přechodných ustanovení původní den splatnosti daně, který musí nastat po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb.

[25] Soud k této námitce konstatuje, že citovaná konstrukce přechodných ustanovení představuje při změnách právních předpisů běžnou praxi, jejíž nesoulad s ústavou nikdy nebyl judikován. Taková úprava přechodných ustanovení je naopak právně korektní a nikoli retroaktivní, neboť se nová právní úprava aplikuje pouze na právní vztahy vzniklé za její účinnosti (na přeplatky daně, jejíž splatnost nastala po datu účinnosti zákona) a koresponduje rovněž se zásadou předvídatelnosti práva: žalobce v žádném případě nemohl počítat s tím, že mu bude úrok z přeplatku vypočten dle jiné právní úpravy než té v dané době účinné; námitka stran předvídatelnosti práva tudíž vůbec není na místě. Pokud by zákonodárci postupoval jinak a vyšel z východisek předestřených žalobcem, připadaly by v úvahu dvě odlišné právní konstrukce: 1) Nová právní úprava by se vztahovala na všechny případy, v nichž nebylo o úroku z přeplatku dosud rozhodnuto. Právě taková úprava by však byla v rozporu se zákazem diskriminace, neboť by mohla být posuzována odlišně situace dvou daňových subjektů při výpočtu úroku z přeplatku za stejné zdaňovací období; rozhodnou právní skutečností by totiž byla pouze délka správního řízení, když v jednom případě by správní orgán o úroku z přeplatku před účinností nové právní úpravy již rozhodl, zatímco v jiném

nikoli. 2) Nová právní úprava by musela být aplikována na všechny případy vyplacení úroků z přeplatku, které se udály v minulosti, a to i ty pravomocně skončené. Taková možnost je zřejmě prakticky neproveditelná.

[26] Naopak úprava zvolená v posuzovaném případě odpovídá v rámci legislativních možností nejlépe požadavkům právní jistoty a zásadě zákazu diskriminace. Soud zdůrazňuje, že je přirozeným doprovodným jevem proměn právního řádu, že jsou obdobné situace v průběhu času posuzovány odlišně; pokud by tomu tak nebylo, k žádným změnám právního řádu by docházet nemohlo, případně by musely být všechny změny vztaženy rovněž na všechny v minulosti skončené případy, což by bylo nesmírně obtížné, prakticky sotva uskutečnitelné a konec konců i neúčelné. Předmětná právní úprava dostala požadavkům právní jistoty, předvídatelnosti práva a zásady diskriminace, když byly všechny přeplatky daní, jejichž původní splatnost nastala před účinností tohoto zákona, posuzovány dle předešlé právní úpravy, zatímco všechny případy, kdy splatnost daně nastala po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., jsou posuzovány dle jím novelizovaných ustanovení. Soud na podporu svého závěru odkazuje na rozsudek ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 72, v němž se Nejvyšší správní soud vypořádal s obdobnou námitkou protiústavnosti předmětných přechodných ustanovení z důvodu diskriminace takto: „*Lze uzavřít, že v daném případě nebyl nijak narušen princip rovnosti daňových subjektů, protože všem daňovým subjektům ve srovnatelném postavení, tedy těm, jimž zaviněním správce daně vznikl přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006, bude úrok počítán podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do tohoto data.*“

[27] K tvrzené protiústavnosti úpravy výpočtu úroku z přeplatku, účinné do 31. 12. 2006, soud podotýká, že ze změn této materie provedených zákonem č. 230/2006 Sb. nepochybně vyplývá, že zákonodárce zamýšlel zlepšit postavení daňového subjektu v těch případech, kdy správce daně vrací daňovému subjektu daňový přeplatek po zákonem stanovené lhůtě, žádným způsobem z něj však nelze vyčíst záměr, že by měl tento zákon odškodnit daňové subjekty, kterým byl úrok vyměřen dle předchozí právní úpravy, za domnělé nespravedlivé nebo dokonce protiústavní účinky této právní úpravy. Důvodem tvrzené protiústavnosti rozhodně nemůže být nerovnost daňového subjektu a správce daně, neboť jejich postavení a úkoly, jakož i práva a povinnosti, se v daňovém řízení podstatně odlišují, takže je nelze bez dalšího ztotožnit s postavením věřitele a dlužníka při poskytnutí půjčky či úvěru v soukromém právu. Rovnost různých daňových subjektů v daňovém řízení není, jak soud již shora uvedl, přechodnými ustanoveními zákona č. 230/2006 Sb. porušena.

[28] Soud uzavírá, že v posuzované věci byl úrok z daňového přeplatku vypočten dle právní úpravy účinné v době rozhodování správních orgánů. Skutečnost, že zákonodárce později přijal právní úpravu úroků z přeplatku pro daňový subjekt příznivější, a vztáhl ji toliko na případy přeplatků z daně, jejíž původní splatnost nastala až po účinnosti této právní úpravy, zdejší soud nepovažuje za protiústavní. Námitka žalobce není důvodná.

[29] Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

VI. Rozhodnutí o nákladech řízení

[30] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce ve věci úspěch neměl, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží, a žalovaný náhradu nežádal.

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 v Brně, Moravské náměstí 6. 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 soudního řádu správního 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 18. března 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Kotlanová