

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **KORT, obchodní společnost s ručením omezeným**, se sídlem Hornopolní 131/12, Ostrava, zastoupené JUDr. Radimem Kubickou, MBA, advokátem AK Kubica Partners s. r. o. se sídlem O. Lysohorského 702, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 9. 2012, č. j. 3568/12-1500-801323, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 10. 2014, č. j. 22 Af 139/2012 – 48,

t a k t o :

Věc **se post up u je** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Ostravě (dále také „finanční ředitelství“) v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava I (dále také „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 24. 2. 2012, č. j. 56829/12/388911804791, kterým byl žalobkyni přiznán nárok na úrok z vratitelného přeplatku za období od 14. 1. 1994 do 20. 9. 2011 ve výši 4.291.304 Kč. Lhůta pro vrácení přeplatku odvolateli počala běžet v prosinci 1993. Byly proto splněny podmínky § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a při vrácení přeplatku bylo namístě postupovat podle dosavadních předpisů, tedy podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Ten byl co do výše úroku z vratitelného přeplatku novelizován zákonem č. 326/2006 Sb., kterým se mění zákon o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 326/2006 Sb.“). Podle čl. VI bod. 5 zákona č. 326/2006 Sb. se pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, použije zákon o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006 (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. října 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 – 68). Žalobkyni byl proto podle

§ 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006 přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí. Žalovaný k použití § 264 odst. 10 daňového řádu uvedl, že „*postup podle dosavadních právních předpisů*“ je třeba vykládat komplexně, tedy včetně výpočtu úroku z přeplatku. Výše úroku se sice může zdát nízká či nepřiměřená, je však dána zákonnou úpravou, kterou správce daně použil správně.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Namítala, že se při výpočtu úroku z pozdě vráceného přeplatku měl použít § 155 daňového řádu a nikoli přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu. Toto ustanovení se zabývá jen postupem při vracení přeplatku, nikoli výpočtem úroku z přeplatku. Pokud by zákonodárce mínil zahrnout do § 264 odst. 10 daňového řádu i úrok, vyjádřil by to výslovně, jako to učinil např. v § 264 odst. 14 daňového řádu u úroku z prodlení či u přechodných ustanovení k zákonu č. 230/2006 Sb. Podle žalobkyně je výše úroku přiznaná správními orgány nepřiměřeně nízká, zvýhodňuje stát, je pro žalobce diskriminační a ústavně nekonformní. Žalobkyně také poukázala na § 254 daňového řádu, který upravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jde o příbuzný institut, tento úrok se ale počítá jednoznačně podle daňového řádu, nikoli podle předchozích předpisů. Žalobkyně dále namítala, že ji správce daně uvedl v omyl, a proto neměla možnost doplnit své podání v průběhu odvolacího řízení.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Uznal, že zákonodárce v § 264 odst. 14 daňového řádu na rozdíl od § 264 odst. 10 daňového řádu výslovně zmínil úrok z prodlení. Při výkladu právního předpisu ovšem nelze vycházet pouze z doslovného znění. Nelze opomíjet další hlediska, jako je např. účel určité právní úpravy. Skutečnost, že i § 264 odst. 14 daňového řádu výslovně mluví ke „staré“ úpravě, podle krajského soudu svědčí postupu, který zvolil žalovaný. K namítané diskriminaci krajský soud připomněl, že o diskriminaci jde, pokud se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. V daném případě chybí již první podmínka, a to stejná nebo srovnatelná situace žalobkyně a dalšího subjektu. Námitka žalobkyně by mohla být relevantní, pokud by namítala, že ve skutkově obdobném případě (počátek lhůty, okamžik rozhodování atd.) bylo rozhodováno odlišně v jejím případě a v případě jiného subjektu. To se však nestalo. Ustanovení § 254 daňového řádu, které žalobkyně zmínila, se pak týká úroku z neoprávněného jednání správce daně, tedy institutu, o který v posuzované věci nejde. K procesním námitkám žalobkyně krajský soud uvedl, že nebyla zkrácena na svých právech do takové míry, aby bylo nutné zrušit napadené rozhodnutí.

[4] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaná (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

[5] Hlavním předmětem sporu je výše úroku z prodlení, který jí správce daně přiznal z přeplatku vráceného po sedmnácti letech. Správce daně v rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu přiznal stěžovateli úrok ve výši 140 % diskontní sazby s tvrzením, že je u dříve vzniklých přeplatků třeba postupovat podle zákona o správě daní v jeho příslušném znění. Takto stanovená výše úroku z přeplatku ale např. v letech 2009 a 2010 představovala

pouhých 0,35 %. To je nepřiměřeně a nemraveně nízký úrok, který navíc stěžovatelku hrubě diskriminuje oproti jiným daňovým subjektům, které mají podle daňového řádu nárok na úrok z přeplatku ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z vratitelného přeplatku by měl představovat kompenzaci tzv. alternativních nákladů držby peněz a měl by proto představovat ekonomicky přiměřenou náhradu toho, že daňový subjekt nemohl disponovat svými prostředky. Měl by tedy vyjadřovat minimálně cenu peněz. Zároveň by měl být sankcí pro správce daně za nesprávný postup. Výše úroku přiznaná správcem daně však neplní ani jednu z těchto funkcí. Neodpovídá ani míře inflace a nevyjadřuje cenu peněz ani vzdáleně. Nejde ani o sankci, ale spíše o zvýhodnění státu, který si vypůjčil prostředky na financování svého rozpočtového schodku za jinak nedosažitelných podmínek (úrok 0,35 %).

[6] Podle stěžovatelky na posuzovanou věc vůbec nedopadá § 264 odst. 10 daňového řádu. Výši úroku pro případy pozdě vráceného přeplatku jasně stanoví § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně musí při výpočtu úroku postupovat podle aktuálně platné úpravy, která ani neumožňuje, aby nyní počítaný úrok byl za určitá období počítán jinak než podle § 155 daňového řádu. Je pravdou, že do roku 2007 se výše úroku počítala jiným způsobem. Pokud by však zákonodárce chtěl, aby se výše úroku za určitá předchozí období počítala „postaru“, musel by to výslovně upravit v přechodných ustanoveních daňového řádu jako např. v § 264 odst. 14 daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu ovšem nijak neupravuje výši úroku. Smyslem tohoto ustanovení je, aby daňové subjekty nebyly postiženy novou právní úpravou a přeplatky jim byly vráceny v původních lhůtách. Upravuje tedy pouze procesní postup při vrácení přeplatku, nikoliv hmotněprávní otázku výše úroku. Stejně tak lze danou situaci srovnat s úpravou „bratrského“ institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, který se nepochybně počítá podle daňového řádu. Zákon nikde nestanoví, že se úrok z přeplatku má počítat podle dosavadních předpisů. Nelze ani výkladem v zákoně nalézat něco, co tam není. Závěry stěžovatelky stvrzuje i důvodová zpráva k daňovému řádu.

[7] Výklad správních orgánů a krajského soudu by navíc podle stěžovatelky vedl k hrubé diskriminaci při srovnání s jinými daňovými subjekty. Dva subjekty postižené stejným nezákonným jednáním správce daně v podobě pozdního vrácení přeplatku např. za rok 2011 budou podle tohoto výkladu mít nárok na úplně jinou výši odškodnění. Stěžovatelka, které stát na přeplatku dluží už 17 let, bude mít nárok na úrok ve výši pouhých 0,35 % z dlužné částky, zatímco subjekt, kterému stát dluží pouze za rok 2011, bude mít nárok na úrok ve výši 14,75 %, tj. hned čtyřicetkrát více. A to dokonce podle stejného zákona. Sankční úrok se při absenci výslovného ustanovení, které by stanovilo opak, musí proto počítat podle daňového řádu za celé období trvání vratitelného přeplatku. Krajský soud sice došel k závěru, že nemůže jít o diskriminaci, protože stěžovatelka není ve srovnatelné situaci jako jiné daňové subjekty. Podle stěžovatelky ovšem srovnatelnost je splněná. Rozhodující je okolnost, že daňovým subjektům náleží úrok z pozdě vráceného přeplatku za dobu po uplynutí lhůty k jeho vrácení. Samotná doba nevrácení přeplatku či moment jeho vzniku jsou již pouze parametry této srovnatelné situace. Rozdíl v zacházení s takto srovnatelnými daňovými subjekty je přitom propastný.

[8] Podle žalovaného je rozhodující, zda měl správce daně postupovat podle zákona o správě daní nebo podle daňového řádu. Pokud měl postupovat podle zákona o správě daní,

pak je nutné vymezit, zda podle jeho znění do 1. 1. 2007 nebo podle pozdější úpravy. Daňový řád připouští nepravou retroaktivitu (§ 264 odst. 1 a 2). Podle § 264 odst. 10 daňového řádu pak platí: *„Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.“* Lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet v prosinci 1993. Jestliže daňový řád mluví o postupu při vrácení přeplatku, je podle žalovaného třeba tento pojem vykládat komplexně a zahrnout do něj administrativní vyřízení žádosti o vrácení přeplatku, samotné vyplacení částky a eventuální vyplacení úroku, pokud jsou dány podmínky jeho vzniku. Proto se v dané věci mělo postupovat podle zákona o správě daní. Podle jeho § 64 odst. 6 a na základě čl. VI bod 5 zákona č. 230/2006 Sb., pak měl správce daně použít zákona o správě daní ve znění do 31. 12. 2006. Žalovaný proto trvá na tom, že správce daně v posuzované věci postupoval zcela v souladu se zákonem.

[9] Stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného uvedla, že se v podstatě nijak nezabýval tím, zda měla být výše úroku stanovena podle daňového řádu. Zabýval se jen tím, jaké znění zákona o správě daní mělo být ve věci použito, přičemž dochází k závěru, že použitelné je jeho znění účinné do 31. 12. 2006. To stěžovatel ani nerozporuje. I na přeplatky vrácené v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 se za dobu jeho účinnosti použije zákon o správě daní. Stěžovatel však poukazuje na rozdílnost přechodných ustanovení zákona o správě daní a daňového řádu. Zákon o správě daní v přechodných ustanoveních po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb. odkazoval konkrétně na svůj § 64 odst. 6, v němž je uveden postup i výše úroku. Daňový řád ovšem takový odkaz neobsahuje. Že to byl úmysl zákonodárce prokazuje srovnání s úrokem z prodlení podle § 264 odst. 14 daňového řádu a úrokem z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Argumenty žalovaného se této otázkou vůbec nevěnují a s kasačními námitkami se proto zcela mýlí. Nejvyšší správní soud navíc v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, výslovně podle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznal úrok z přeplatku vráceného za účinnosti daňového řádu i za období před nabytím účinnosti daňového řádu.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[10] První senát dospěl k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, v souladu s § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí: *„Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. (...)“* Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění do 31. 12. 2010 platilo: *„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 14 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.“ Podle stejného ustanovení ve znění do 31. 12. 2006 pak platilo: *„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.*“ Podle § 264 odst. 10 daňového řádu pak platí: *„Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.*“

[12] První senát Nejvyššího správního soudu je toho názoru, že je smyslem a účelem § 264 odst. 10 daňového řádu, aby se pojem *„postup při vrácení přeplatku“* vykládal komplexně, a aby proto zahrnoval i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku. Pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti daňového řádu, měl se při výpočtu výše úroku z vratitelného přeplatku použít zákon o správě daní. V průběhu sedmnáctiletého čekání stěžovatelky na vrácení přeplatku na dani však došlo ke změně výše úroku, a proto bylo namístě určit, zda se použije § 64 odst. 6 zákona o správě daní v jeho znění do 31. 12. 2006, nebo ve znění od 1. 1. 2007. Tuto otázku jednoznačně řeší čl. VI bod 5 zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého se má použít starší znění zákona o správě daní. Stěžovatelka by proto podle něj měla mít nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve výši 140 % diskontní sazby. K této změně v zákoně o správě daní Nejvyšší správní soud mj. uvedl: *„Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli (...), že by (...) postup dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006 založil „nepřípustnou retroaktivitu“. (...) zákonodárce předmětným intertemporálním ustanovením jednoznačným způsobem upravit otázku aplikace § 64 odst. 6 daňového řádu v různých časových zněních. Je to naopak stěžovatelka, kdo se de facto dovolává přímé retroaktivity, když usiluje o to, aby v jejím případě byla aplikována pozdější, pro ni výhodnější, právní úprava. Nejvyšší správní soud (...) neshledal důvodnou ani stížní námitku, že zákonodárce přijetím zákona č. 230/2006 Sb. založil nerovnost mezi daňovými subjekty. (...) 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.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 – 71).

[13] Sedmý senát Nejvyššího správního soudu však v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 (věc „Kordárna“), výslovně uvedl, že v dané věci *„za období od 1. 12. 2010 (...) náleží stěžovateli podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku (...).“* Přiznal tedy stěžovateli úrok z vratitelného přeplatku podle daňového řádu, ačkoliv lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet před nabytím jeho účinnosti. Z rozsudku sedmého senátu ovšem není zjevné, proč tento právní názor zaujal. Nepracuje vůbec s přechodnými ustanoveními daňového řádu a ani nijak neodůvodňuje, proč (zřejmě) stanovení výše úroku nepovažuje za součást postupu při vrácení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu. V tomto směru proto rozsudek sedmého senátu není zcela přezkoumatelný. Pokud by jej první senát následoval, pak by musel stěžovateli přiznat úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů za celé období od 14. 1. 1994 do

20. 9. 2011. Jak ale bylo popsáno výše, s takovým výkladem se první senát neztotožňuje. Navíc by tento výklad vedl i k praktickým problémům, protože repo sazba byla zavedena až v roce 1995 (její první sazba je z 8. 12. 1995). Není proto jasné, jak by správce daně spočítal výše úroků za zbylé předcházející období.

[14] Je pravdou, že § 264 odst. 10 daňového řádu výslovně nehovoří o výši úroku z vratitelného přeplatku, na rozdíl od jeho § 264 odst. 14, jak tvrdí stěžovatelka. Je ovšem třeba si uvědomit, že výše tohoto úroku je v daňovém řádu stanovena stejně, jako v § 64 odst. 6 zákona o správě daní v jeho znění od 1. 1. 2007. Zákodárce proto mohl mít zato, že není důvod se výši úroku z vratitelného přeplatku v rámci přechodných ustanovení daňového řádu věnovat. Opomněl však situace, jako je ta v posuzované věci, na které by mohl dopadat zákon o správě daní v jeho znění do 31. 12. 2006. Je proto otázkou, jak tyto legislativní kroky zákodárce vykládat. Nebylo by např. možné dovodit, že stát měl čtyři roky na vyrovnání starých přeplatků, a že nyní nově pro všechny přeplatky (i ty dosud nevyrovnané) platí výše úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu? Vyplývá z procesu přijímání daňového řádu jasná vůle zákodárce, aby i v případě jako je ten stěžovatelčin, měly daňové subjekty nadále nárok na úrok z vratitelného přeplatku pouze ve výši 140 % diskontní sazby ČNB? Nemínil zákodárce všechny úrokové sazby sjednotit? I tyto otázky vyvstávají z kolize výkladů § 264 odst. 10 daňového řádu, které zastávají sedmý a první senát.

[15] První senát zvažoval i cestu, kterou zvolil sedmý senát. Má za to, že nyní posuzovaná věc představuje extrémní případ, jehož důsledky jsou pro stěžovatelku mimořádně nespravedlivé. Vzhledem k velmi dlouhé době, po kterou nebyl vratitelný přeplatek vrácen, vnímá první senát, že řešení podle vzoru „Kordárna“ by zřejmě více naplňovalo ideál spravedlnosti. Z druhé strany si uvědomuje, že nemůže vlastním rozhodnutím „přepsat“ zákonná ustanovení dopadající na stanovení výše úroku z přeplatku. Jeho výše je v první řadě věcí politického rozhodnutí zákodárce a s ohledem na princip dělby moci je proto namístě, aby první senát byl nanejvýš zdrženlivý. I proto se rozhodl spor o výklad § 264 odst. 10 daňového řádu předložit rozšířenému senátu, jehož názorem se následně bude v posuzované věci řídit.

III. Otázky předložené rozšířenému senátu

[16] Ze shora uvedených důvodů je věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládána rozšířenému senátu k zodpovězení této otázky:

1. Je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vrácení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu?
2. Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do 1. 1. 2011 (tj. do dne nabytí účinnosti daňového řádu), lze při určení výše úroku z vratitelného přeplatku vyplaceného po 1. 1. 2011 aplikovat § 155 odst. 5 daňového řádu?

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě se mohou účastníci vyjádřit k otázkám předloženým rozšířenému senátu.

V Brně dne 24. června 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu