



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **SLOT Group, a. s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupen Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2016, č. j. 7 Af 7/2012 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2016, č. j. 7 Af 7/2012 - 54, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci dvěma platebními výměry ze dne 15. 5. 2006 správní poplatek za provozování sázkových her za rok 2005 ve výši 28 108 413 Kč a 4 382 228 Kč, a to podle staré i nové zákonné úpravy [Položka 20 písm. d) Přílohy č. 1 zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích; Položka 21 písm. b) přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích]. Žalobce tyto správní poplatky v plné výši zaplatil. V reakci na zrušující rozsudky Městského soudu v Praze, žalovaný dvěma rozhodnutími ze dne 20. 11. 2009 druhý platební výměr zrušil a v případě prvního snížil výši poplatku podle zákonné horní hranice z 28 108 413 Kč na 10 000 000 Kč.

[2] Správce daně následně rozhodnutím ze dne 6. 4. 2010, č. j. FÚ 1-71/610/10/Br., stanovil podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, úrok z přeplatku částkou 1 795 089 Kč. Žalobcovo odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze

dne 12. 1. 2011, č. j. 260/11-1400-102653, toto rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 6. 12. 2011, č. j. 11 Af 18/2011 - 45. Rozhodnutím ze dne 13. 3. 2012, č. j. 3775/12-1400-102653, žalovaný odvolání opět zamítl.

II.

[3] Proti poslední citovanému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze, v níž mimo jiné namítal, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 a že byl nesprávně aplikován § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle žalobce totiž měla být v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu pro výpočet úroku z nezákonného jednání správce daně použita úprava § 254 daňového řádu, nikoliv § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[4] Městský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. K první námitce připustil, že když jiný senát městského soudu posuzoval předchozí rozhodnutí žalovaného v téže věci ze dne 12. 1. 2011, tak ve svém rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 skutečně konstatoval zároveň nepřekoumatelnost i nezákonnost, čímž jej učinil do určité míry rozporným. Ačkoliv napadené rozhodnutí o odvolání zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s., zároveň konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je nepřekoumatelné, neboť v něm chybí rozbor aplikace § 264 daňového řádu na projednávaný případ. Žalovanému pak uložil, aby v novém rozhodnutí náležitě zdůvodnil, podle jaké právní úpravy v návaznosti na citované ustanovení postupoval. S ohledem na subsidiaritu správního soudnictví však soud nemůže nahrazovat úvahy správního orgánu za situace, kdy je rozhodnutí správního orgánu nepřekoumatelné, nemohl proto rozsudkem č. j. 11 Af 18/2011 - 45 zavázat žalovaného ke konkrétnímu hodnocení žalobcových odvolacích námitek. Vyslovil-li přesto svůj právní názor, jednalo se toliko o úvahu *obiter dictum*, kterou žalovaný nebyl vázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s. Právní názor vyjádřený původně městským soudem nadto odporoval pozdější judikatuře Nejvyššího správního soudu, přičemž výjimkou z povinnosti správního orgánu řídit se závazným právním názorem zrušujícího rozsudku je také situace, kdy je tento právní názor překonán judikaturou. Žalovaný proto nepostupoval nezákonně, pokud rozhodl v souladu s pozdější judikaturou Nejvyššího správního soudu, s níž je rozsudek č. j. 11 Af 18/2011 - 45 v rozporu, a své závěry náležitým způsobem odůvodnil.

[5] K druhé žalobní námitce městský soud uvedl, že na projednávaný případ dopadá § 264 odst. 10 daňového řádu, který je speciálním ustanovením k § 264 odst. 1 daňového řádu. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se úroků z vratitelného přeplatku (rozsudky ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 - 54, a ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/2013 - 41). Ačkoliv daňový řád rozlišuje úrok z přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně, nejedná se o nové instituty daňového práva a oba úroky spadaly pod § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že lhůta pro vrácení přeplatku začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, nelze daňový řád na projednávaný případ podle jeho § 264 odst. 10 aplikovat.

III.

pokračování

[6] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Městský soud učinil svůj rozsudek nepřezkoumatelným tím, že pominul část stěžovatelovy argumentace k aplikaci § 264 odst. 10 daňového řádu na projednávaný případ. V rozsudku totiž uvedl, že stěžovatel polemizoval pouze s aplikací § 264 odst. 14 daňového řádu, což je však v rozporu s žalobou. Rozsudek nadto neobsahuje ani zmínku o konaném ústním jednání, na němž stěžovatel podrobně rozvedl právní argumentaci týkající se citovaného ustanovení.

[8] Městský soud dále dezinterpretoval závěry rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45, a to jeho závěrečné části, kde soud obecně a velmi zkratkovitě instruoval žalovaného k postupu v dalším řízení. Z rozsudku je nicméně zřejmé, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno s odkazem na § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost, která spočívala v chybném výkladu přechodných ustanovení daňového řádu. Stěžovatel považoval za nesprávný i odkaz městského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť do března 2012, kdy žalovaný vydal rozhodnutí, žádná podstatná změna judikatury nenastala. Judikatura, na kterou městský soud odkazuje, byla totiž vydána až ke konci roku 2013, resp. v letech 2014 a 2016, žalovaný měl proto rozhodnout v souladu s rozsudkem č. j. 11 Af 18/2011 - 45.

[9] K aplikaci § 264 daňového řádu stěžovatel uvedl, že odst. 1 daného ustanovení obsahuje obecné pravidlo a odstavce následující stanoví z tohoto obecného pravidla výjimky, nikoliv však pro úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle důvodové zprávy, komentářové literatury a judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména podle rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS, je na úrok z nezákonně vyměřené a vybrané daně nutné aplikovat § 264 odst. 1 daňového řádu. Naopak judikatura, na kterou odkazoval městský soud, na projednávaný případ nedopadá, neboť se netýká úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale aplikace § 264 daňového řádu na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Tyto dva odlišné nároky je přitom nutné vnímat samostatně a nelze je současně podřadit pod úpravu týkající se vrácení vratitelného přeplatku, neboť ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu hovoří pouze o „postupu při vrácení přeplatku“. V souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu měl být tudíž na výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně aplikován § 254 daňového řádu, nikoliv § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle rozebral důvody, proč neshledává napadený rozsudek městského nepřezkoumatelným. K aplikaci § 264 daňového řádu na projednávaný případ žalovaný odkázal na svou argumentaci v předchozích fázích řízení a na argumentaci městského soudu. Názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014 - 53 považoval žalovaný pouze za *obiter dictum*, neboť rozsudek se věcně týkal jiné problematiky, a nadto je nesprávný.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu podle stěžovatele spočívá v tom, že městský soud opomenul jeho argumentaci týkající se § 264 odst. 10 daňového řádu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí žalobní námitkou, pokud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Odůvodnění městského soudu ve vztahu k aplikaci § 264 daňového řádu na projednávaný případ podle Nejvyššího správního soudu tvoří koherentní celek a zřetelně z něj vyplývá, z jakého důvodu se městský soud přiklonil k jím zastávanému výkladu. Nejvyšší správní soud tedy shledal rozsudek městského přezkoumatelným a tuto stěžovatelovu kasační námitku nedůvodnou.

[14] Druhá stěžovatelova kasační námitka se týká nesprávného posouzení právních závěrů v rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 a jejich závaznosti pro žalovaného. Městský soud ve svém rozsudku předložil dva alternativní argumenty, proč nebyl žalovaný vázán zrušujícím rozsudkem č. j. 11 Af 18/2011 - 45. Podle prvního argumentu nemohl být žalovaný rozsudkem vázán proto, že jeho rozhodnutí bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle druhého tomu tak bylo proto, že uvedený právní názor byl podle městského soudu překonán pozdější judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se s městským soudem shoduje v tom, že jeho dřívější rozsudek č. j. 11 Af 18/2011 - 45 působí dojmem vnitřní rozpornosti.

[15] Pro závěr o tom, že městský soud rozhodnutí žalovaného původně zrušil pro nepřezkoumatelnost, však svědčí několik argumentů. Zaprvé, z odůvodnění onoho dřívějšího zrušujícího rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 zřetelně vyplývalo, že tehdy rozhodující senát městského soudu považoval rozhodnutí žalovaného za nezákonné proto, že žalovaný bez dalšího na projednávanou věc aplikoval zákon o správě daní a poplatků, aniž by se jakkoliv vypořádal s aplikací § 264 daňového řádu. Městský soud v tomto svém tehdejší rozsudku sice přednesl i vlastní úvahy k aplikaci § 264 daňového řádu, ty však lze chápat především jako podpůrný argument pro závěr, že absence argumentace týkající se tohoto ustanovení skutečně zakládala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Zadruhé, přestože městský soud v rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 nesprávně uvedl, že rozhodnutí žalovaného zrušuje podle § 78 odst. 1 s. ř. s., s odkazem na § 78 odst. 5 s. ř. s. žalovaného zavázal k tomu, aby *„podrobně vysvětlil a náležitě zdůvodnil, podle jaké právní úpravy postupuje, tj. provedl rozbor ustanovení § 264 zákona č. 280/2009 Sb. a posoudil, podle jaké právní úpravy je třeba v této věci dále postupovat.“* I z citované věty vyplývá, že městský soud tehdy spatřoval nezákonnost rozhodnutí žalovaného v absenci odůvodnění, které mu

pokračování

uložil doplnit, a že jej tudíž nezavázal konkrétním právním názorem. Zatřetí, z logiky přezkumu rozhodnutí plyne, že závěr o nepřezkoumatelnosti má „přednost“ před závěrem o nesprávném právním posouzení. Pokud je rozhodnutí nepřezkoumatelné, a to zejména pro nedostatek důvodů, z podstaty věci nelze tyto chybějící důvody přezkoumat a shledat je rozpornými se zákonem (viz judikaturu Nejvyššího správního soudu, na niž odkázal městský soud, tj. rozsudek ze dne 31. 3. 2014, č. j. 4 As 19/2014 - 35, a ze dne 29. 3. 2007, č. j. 7 As 52/2006 - 143).

[16] Z toho vyplývá, že městský soud v nyní napadeném rozsudku nepochybil v právním hodnocení závaznosti svého dřívějšího rozsudku č. j. 11 Af 18/2011 - 45 pro žalovaného. Za této situace už je nadbytečné se zabývat tím, zda městský soud odkazoval z časového hlediska na správnou judikaturu. Druhou stěžovatelovu námitku proto Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodnou.

[17] Poslední námitka směřovala k aplikaci § 264 daňového řádu na projednávaný případ. Stará úprava 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, podle nějž, *„[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.“*

[18] Stěžovatel přílehavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS, ve kterém se soud k aplikaci přechodných ustanovení § 264 daňového řádu na úrok z neoprávněného jednání správce daně vyjádřil následovně: *„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. Správní orgány i městský soud tak opodstatněně případ stěžovatelky posuzovaly podle poukazovaného ustanovení § 254 daňového řádu.“* Právní závěr citovaného rozsudku je jednoznačný. Nejedná se přitom o *obiter dictum*, jak tvrdí žalovaný, ale o *ratio decidendi*, neboť citovaný závěr je neoddelitelnou součástí navazujícího právního výkladu aplikace § 254 daňového řádu.

[19] Městský soud tedy nepřipadně aplikoval na úrok z neoprávněného jednání správce daně § 264 odst. 10 daňového řádu, a v důsledku toho § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud má sice pravdu v tom, že zaviněný přeplatek není novým institutem daňového práva, to však 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*. 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, jenž 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 vztahuje. Soud má přitom povinnost vždy zkoumat, zda právní předpis, jehož má být použito, na věc skutečně dopadá (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS). Poslední námitku proto Nejvyšší správní soud shledal důvodnou.

[20] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů rozsudek městského soudu s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. února 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu