

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **A. K.**, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2009, č. j. 8997/09-1500-506118 a č. j. 9011/09-1500-506118, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 27. 1. 2010, č. j. 59 Ca 88/2009 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci jako správního orgánu prvního stupně o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 18. 12. 2008, č. j. 242157/08/192911506133 a č. j. 242161/08/192911506133, tak, že se stěžovateli přiznaný úrok z přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 mění z částky 60 307 Kč na částku 27 095 Kč, respektive z částky 41 968 Kč na částku 18 179 Kč. Finanční úřad uvedenými rozhodnutími opravil svá rozhodnutí ze dne 28. 11. 2008, č. j.

235661/08/192911/6483 a č. j. 236097/08/192911/6483, tak, že se ve výroku těchto rozhodnutí přiznaný úrok opravuje z částky 47 571 Kč na částku 60 307 Kč, respektive z částky 34 074 Kč na částku 41 968 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítá, že žalovaný postupoval nesprávně, pokud úrok stanovil dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném do 31. 12. 2006, tedy ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Podle jeho názoru měl být úrok stanoven podle citovaného ustanovení daňového řádu ve znění zákona č. 270/2007 Sb. účinného od 1. 11. 2007, tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že dle přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., jímž došlo k novelizaci daňového řádu s účinností od 1. 1. 2007, bylo v daném případě namístě stanovit výši úroku dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006. Zdůrazňuje, že procesní předpis má být vždy aplikován v aktuálním znění. Dále uvádí, že uvedené přechodné ustanovení v zákoně č. 230/2006 Sb. bylo posléze překonáno další novelizací daňového řádu provedenou zákonem č. 270/2007 Sb., jenž žádné obdobné přechodné ustanovení neobsahuje. Ze zákona č. 270/2007 Sb. proto nevyplývá, že by se jím stanovený způsob výpočtu úroku neměl vztahovat na přeplatek na dani, jejíž splatnost nastala před koncem roku 2006.

Stěžovatel dále poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost v důsledku vnitřní rozpornosti odůvodnění. Krajský soud svůj závěr ohledně postupu žalovaného opřel o výše citované přechodné ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. Současně však uvedl, že možnost uplatnění § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění zákona č. 270/2007 Sb. účinného od 1. 11. 2007 pouze ve vztahu k přeplatku na dani, jejíž splatnost nastala až po jeho účinnosti, vyplývá z blíže nespecifikovaného obecného pravidla pro aplikaci právních norem. Pokud by k výkladu zvolenému krajským soudem bylo možné dojít na základě uvedeného obecného pravidla, jehož existenci však stěžovatel zpochybňuje, bylo by přechodné ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. zcela nadbytečným.

Vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl ohledně způsobu výpočtu úroku k jinému závěru než správce daně, dovozuje stěžovatel nejednoznačnost příslušné právní úpravy, a dovolává se proto zásady *in dubio mitius*, podle které by v dané věci měl být uplatněn pro něj příznivější výklad.

Stěžovatel je rovněž názoru, že výše úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 daňového řádu by měla přiměřeně odpovídat výši úroku z prodlení dle § 63 téhož zákona. Smyslem obou institutů je totiž náhrada za neoprávněné zadržování finančních prostředků. Stěžovatel odmítá argumentaci krajského soudu, že v době do 31. 12. 2006 neexistoval v zákoně ekvivalent úroku z přeplatku v podobě sankce za prodlení s úhradou daňového nedoplatku, a uvádí, že ačkoliv byl pojem úroku z prodlení do § 63 daňového řádu zaveden až novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. s účinností od 1. 1. 2007, právní úprava i před tímto datem sankcionovala prodlení s úhradou daňového nedoplatku stanovením

daňového penále. Stěžovatel poukazuje na výrazný nepoměr mezi výší daňového penále a výší úroku z přeplatku, je-li stanoven dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006.

Konečně stěžovatel namítá též porušení zásady dvouinstančnosti daňového řízení a zásady součinnosti, jakož i povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu žalovaným. Žalovaný dospěl při posouzení věci k jiným závěrům než správce daně, a měl proto před vydáním rozhodnutí se svými závěry stěžovatele seznámit a umožnit mu vyjádřit se k nim, což neučinil. Stěžovatel k tomu odkazuje na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 5. 5. 2005, č. j. 5 Afs 33/2003 - 82, ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2006, sp. zn. 59 Ca 117/2005. Především z rozsudku ve věci 4 Afs 34/2003 dovozuje povinnost žalovaného postupovat shora uvedeným způsobem i v případě absence nových skutkových zjištění.

Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně všech posuzovaných právních otázek, a v podrobnostech odkazuje na obsah správních spisů. Navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Kasační stížnost je dle § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zásadně přípustná, s výjimkou případů taxativně vypočtených v § 104 s. ř. s, pokud splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). V projednávané věci jsou zákonné náležitosti i procesní podmínky splněny a kasační stížnost je tedy přípustná.

Z předloženého spisového materiálu zdejší soud zjistil, že stěžovateli byl výše uvedenými rozhodnutími finančního úřadu nejdříve přiznán úrok z přeplatku na dani z příjmu fyzických osob za rok 1997 v celkové výši 81 645 Kč. Rozhodnutími o opravě byla tato částka změněna na celkem 102 275 Kč. Výši úroku za období od 9. 8. 2003, respektive od 27. 1. 2004 do 31. 12. 2006, stanovil finanční úřad v rozhodnutích o opravě dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, tedy na základě diskontní úrokové sazby České národní banky, zatímco za dobu od 1. 1. 2007 do 8. 12. 2008 podle téhož ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2007, tedy na základě repo sazby stanovené Českou národní bankou.

V odvolání proti rozhodnutím finančního úřadu stěžovatel namítal, že výpočet úroku měl být proveden dle právní úpravy účinné v době vydání rozhodnutí, tedy podle příslušného ustanovení daňového řádu ve znění novely provedené zákonem č. 270/2007 Sb. s účinností od 1. 11. 2007, a to ve vztahu k celému období, za které mu byl úrok z přeplatku na dani přiznán.

Žalovaný dospěl na základě čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. k odlišnému závěru a prvostupňová rozhodnutí o opravě změnil v tom smyslu, že výši úroku za celé

uvedené období stanovil dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, tedy ve výši celkem 45 274 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou, v níž uplatnil obdobné argumenty, jako předtím v odvolání a posléze v kasační stížnosti; nenamítal tedy ničeho proti způsobu, jakým byla původní rozhodnutí opravena (změněna), ale proti důvodům, které vedly k odlišnému způsobu výpočtu.

Krajský soud, vázán žalobními body ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., žalobu zamítl s odůvodněním, že pro určení výše úroku bylo dle přechodného ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. rozhodující datum splatnosti předmětné daně. V dané věci přitom nebylo mezi účastníky sporu o tom, že splatnost daně z příjmu fyzických osob za rok 1997 nastala před koncem roku 2006. Žalovaný proto postupoval správně, pokud stanovil úrok dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, tedy ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky. Pozdější novelizace daňového řádu provedená zákonem č. 270/2007 Sb. na tomto závěru nic nemění, neboť shora uvedené přechodné ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. nebylo touto novelizací nikterak dotčeno. S ohledem na jednoznačnost příslušné právní úpravy nepřicházelo v úvahu uplatnění jiného, pro stěžovatele příznivějšího výkladu. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný nebyl povinen před vydáním rozhodnutí seznámit stěžovatele se svými závěry odlišnými od závěrů správce daně i od právního názoru jmenovaného, neboť takový postup by dle judikatury Nejvyššího správního soudu byl nezbytný pouze tehdy, pokud by žalovaný ke svým závěrům dospěl na základě nových skutkových zjištění. K otázce přiměřenosti výše úroku z přeplatku na dani a úroku z prodlení s placením daně, jejichž účelem je náhrada za neoprávněně zadržované finanční prostředky, krajský soud uvedl, že dle přechodného ustanovení čl. VI. bodu 3 zákona č. 230/2006 Sb. se rovněž právní úprava úroku z prodlení obsažená v § 63 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007 vztahuje pouze na daně, jejichž splatnost nastala po tomto datu. U dříve splatných daní by dle výše uvedeného přechodného ustanovení bylo možné daňový subjekt postihnout pouze stanovením daňového penále dle § 63 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, jež má povahu sankce za pozdní zaplacení daně a nikoliv náhrady za zadržované peněžní prostředky.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti vedle nesprávného posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] namítá též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost z důvodu vnitřní rozpornosti jeho odůvodnění ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Námitku nepřezkoumatelnosti je nutno posoudit v první řadě, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71, všechna zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím

zavázán (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75). V rozsudku ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 – 24, se zdejší soud v obecné rovině vyslovil k nesrozumitelnosti odůvodnění správního rozhodnutí v tom smyslu, že: *„(...)odůvodnění je zcela jistě nesrozumitelné tehdy, jestliže nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání tohoto rozhodnutí"*. Uvedený závěr lze přitom nepochybně vztáhnout i k rozhodnutím správních soudů.

V projednávané věci je z napadeného rozsudku zcela zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jaká ustanovení právních předpisů v dané věci aplikoval, jakými úvahami byl veden při jejich interpretaci a k jakým právním závěrům dospěl. Je přitom mimo jakoukoliv pochybnost, že v otázce způsobu výpočtu úroku z daňového přeplatku krajský soud vycházel zejména z přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., přičemž toto ustanovení bylo rozhodující pro jeho závěr o správnosti postupu žalovaného, pokud výši úroku stanovil dle § 64 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Nelze mít tedy za to, že by odůvodnění napadeného rozsudku nedávalo smysl o skutkových a právních důvodech, které vedly krajský soud k vydání jeho rozhodnutí. Stěžovateli tím pádem není možné přisvědčit v názoru, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Klíčovou je však v dané věci právě již výše zmíněná otázka, zda žalovaný postupoval správně, stanovil-li úrok z daňového přeplatku ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky v souladu s § 64 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Pro posouzení této otázky je rozhodné především přechodné ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého se *„(ú)prava obsažená v § 64 odst. 6 ... použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona*".

Podle čl. XXI. zákona č. 230/2006 Sb. nabývá článek VI. účinnosti dne 1. 1. 2007.

Podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006 *„(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 vracen 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 § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007 *„(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 vracen 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...“

Nejvyšší správní soud k věci uvádí, že se výkladem čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. již dříve v obdobném případě zabýval. V rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 – 68, uvedl, že: *„předmětné přechodné ustanovení 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 dané 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.*“

Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci nastala splatnost daně z příjmu fyzických osob za rok 1997 před koncem roku 2006, o čemž ostatně mezi účastníky řízení není sporu, nelze s ohledem na jednoznačné vyznění výše citovaného přechodného ustanovení dospět k jinému závěru, než že výši úroku z přeplatku bylo nutno stanovit dle § 64 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Jelikož předmětné přechodné ustanovení nepřipouští jiný než výše provedený výklad, nebylo v dané věci možné uplatnit ve prospěch stěžovatele zásadu *in dubio mitius*, jíž se dotyčný v kasační stížnosti dovolává.

Stěžovatel poukazuje též na skutečnost, že § 64 odst. 6 daňového řádu byl posléze s účinností od 1. 11. 2007 změněn zákonem č. 270/2007 Sb. Podle čl. I bodu 29 zákona č. 270/2007 Sb. bylo stanoveno, že se *„(v) § 64 odst. 6 větě druhé ... slovo sedm nahrazuje číslem 14.*“ Touto novelizací tak došlo pouze ke sjednocení sazby pro výpočet výše úroku bez ohledu na to, zda ke vzniku přeplatku na dani došlo v důsledku zavinění správce daně, či nikoliv. Přechodné ustanovení v zákoně č. 230/2006 Sb. touto změnou nebylo nikterak dotčeno. Proto nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že po účinnosti zákona č. 270/2007 Sb. nelze s ohledem na absenci obdobného přechodného ustanovení v tomto předpise postupovat u daní splatných před 31. 12. 2006 při výpočtu úroku z přeplatku dle právní úpravy účinné do tohoto data.

Úvahy stěžovatele o nepřiměřeně nízkém úroku z přeplatku ve vztahu k daňovému penále, jsou-li stanoveny dle § 63 a § 64 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve skutečnosti směřují spíše proti nevhodnosti zvoleného legislativního řešení. Nejvyšší správní soud však v této souvislosti zdůrazňuje, že ačkoliv jsou tyto úvahy nepochybně zajímavé, nemohly být v žádném případě důvodem pro nerespektování zcela jednoznačné platné právní úpravy správcem daně při stanovení výše úroku, žalovaným či krajským soudem.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil jeho námitku tvrzeného porušení procesních zásad žalovaným v odvolacím řízení. V této souvislosti se dovolává shora citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Ústí nad Labem. Ze všech stěžovatelem odkazovaných rozhodnutí vyplývá povinnost odvolacího orgánu, jenž na základě nových skutkových zjištění dospěje k odlišnému

právnímu posouzení věci, daňový subjekt s takovým posouzením věci seznámit před vydáním rozhodnutí, aby mohl vůči novým závěrům uplatnit své argumenty a navrhnout důkazy, které tyto nové závěry vylučují. Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí s výše uvedeným závěrem, současně však podotýká, že v nyní projednávané věci se jedná o zcela jinou situaci. K právnímu posouzení odlišnému od závěrů správce daně i právního názoru uplatněného stěžovatelem v odvolání dospěl žalovaný pouze na základě odlišné interpretace rozhodných zákonných ustanovení, aniž by přistoupil ke změně právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu, vycházel ze skutečností, jež nebyly předmětem řízení na prvním stupni, a přistoupil k doplnění dokazování, jak tomu bylo v případech, na které stěžovatel odkazuje. V takovém případě není povinností odvolacího orgánu sdělit daňovému subjektu důvody změny rozhodnutí před jeho vydáním. Stěžovateli proto nelze přisvědčit ani v tom, že krajský soud nesprávně posoudil jeho námitku spočívající v porušení zásady dvouinstnačnosti daňového řízení, zásady součinnosti a povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu.

Krajský soud správně posoudil rozhodné právní otázky a jeho rozhodnutí není stiženo nepřezkoumatelností. Nebyly tak naplněny tvrzené kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) ani podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom neshledal ani vady, k nimž by byl povinen přihlédnout nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 22. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu