

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **J. L.,** zastoupený JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 11. 2011, č. j. 31 Af 32/2011 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalovaný (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) rozhodnutím ze dne 23. 12. 2010, č. j. 8205/10-1500-607293, zamítl odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 9. 2010, č. j. 219247/10/228915607163, kterým mu byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 5261 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 11. 11. 2011, č. j. 31 Af 32/2011 - 30, zamítl.

Po skutkové stránce krajský soud dovodil, že správce daně vydal dne 10. 12. 2007 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2003 a 3. čtvrtletí roku 2004, které byly žalobci doručeny dne 17. 12. 2007, téhož dne žalobce vyměřený nedoplatek ve výši 107 753 Kč uhradil. Následně byly dodatečné platební výměry v odvolacím řízení zrušeny.

Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že správce daně postupoval nezákonně, neboť při vracení úroku z přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2003 a 3. čtvrtletí roku 2004 aplikoval § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2006, když dne 1. 1. 2007 nabyla účinnosti odpovídající ustanovení 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 (mj. i ZSDP).

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, krajský soud konstatoval, že přechodné ustanovení článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. jednoznačně řeší způsob rozlišení výpočtu výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP, 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. 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 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006. Jediným rozhodujícím okamžikem je pak den splatnosti daně, k níž se přeplatek vztahuje. Krajský soud neshledal, že by postupem finančních orgánů došlo k narušení zásady rovnosti daňových subjektů, neboť v daném případě 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 ZSDP ve znění účinném do tohoto data. Zásady rovnosti se pak nelze dovolávat při posuzování dvou právních úprav, kdy novelizovaná právní úprava nastoluje novou právní situaci, která je logicky odlišná od stávající a může být pro subjekty právních vztahů méně či více výhodná nebo také nevýhodná.

Krajský soud dále neshledal důvodnou žalobní námitku, vytýkající nepoužitelnost citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, pro nyní posuzovanou věc, neboť žalobcem namítaný skutkový nesoulad obou věcí v daném případě nebrání aplikaci právního názoru vyjádřeného v tomto rozsudku, který není skutkovou rozdílností věcí dotčen.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž jako kasační důvod uvedl nesprávnost posouzení právní otázky krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel učinil nesporným skutkový stav zjištěný krajským soudem a konkrétně namítal nesprávnost aplikace přechodného ustanovení v čl. VI. bodu 5 věty první zákona č. 230/2006 Sb., neboť byla porušena zásada rovnosti v právech podle čl. 1 Listiny základních

práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 1 Všeobecné deklarace lidských práv a svobod a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a v důsledku toho došlo k zásahu do jeho práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, neboť mu měl být přiznán úrok z daného přeplatku ve výši 47 586,23 Kč. K tomu uvedl, že žalobci vznikl přeplatek zaviněný správcem daně, který se vztahuje k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2003 a 3. čtvrtletí roku 2004, v den jeho úhrady, tj. 17. 12. 2007. Vznikl-li by však přeplatek jiné osobě také dne 17. 12. 2007, ale na dani např. za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, byl by této osobě podle výkladu žalovaného a krajského soudu přiznán úrok z přeplatku zaviněného správcem daně ve výši repo sazby České národní banky (dále jen „ČNB“) zvýšené o 14 procentních bodů, tedy mnohonásobně vyšší než jemu. Pro přiznání výrazně odlišného úroku z přeplatku však není racionální důvod, protože k pozbytí majetku pro zavinění správce daně a vzniku přeplatku na dani došlo téhož dne 17. 12. 2007. Zdůraznil, že úrok je vyjádřením časové hodnoty peněz a zároveň slouží jako částečná kompenzace škody vzniklé v důsledku nezákonného jednání správce daně, a situace, v níž dvěma různým daňovým subjektům ve stejném postavení vznikne stejným zaviněným porušením povinností správcem daně přeplatek na dani se stejným dnem splatnosti, a přesto je každému z nich přiznán diametrálně odlišný úrok z přeplatku, představuje povolení neodůvodněných rozdílů, které je v rozporu se zásadou rovnosti a zasahuje do jeho práva vlastnit majetek. Ke své argumentaci žalobce dále odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 9/95 a ze dne 8. 3. 2005 Pl. ÚS 47/04, které citoval s tím, že krajský soud, ani Nejvyšší správní soud tuto otázku v uvedeném směru dosud neřešil.

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

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť postupem podle přechodných ustanovení obsažených v čl. VI. bodu 5 větě první zákona č. 230/2006 Sb. nedošlo k porušení rovnosti účastníků, nebyl narušen ani veřejný zájem. Odkaz žalobce na uvedená rozhodnutí Ústavního soudu není případný, neboť se týkají věcně jiných případů (nerovnosti mezi zástavními věřiteli a zástavnímu dlužníky, důchodového pojištění, veřejných dražeb a výměry výsluhového příspěvku vojáků).

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., vycházel-li při výpočtu výše úroku z přeplatku z ust. § 64 odst. 6 ZSDP 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 *„úprava 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 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 *„zavinil-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 ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007 *„zavinil-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."*

Ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP bylo dále následně s účinností od 1. 11. 2007 změněno 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 tedy došlo 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 dotčeno.

V projednávané věci krajský soud při výkladu přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, v němž zdejší soud mimo jiné konstatoval: *„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 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"*. Zdejší soud se ztotožňuje s krajským soudem, že právní názor v tomto rozsudku vyslovený lze aplikovat i v nyní projednávané věci, neboť se týká pouze výkladu daného přechodného ustanovení, na který nemá vliv skutková odlišnost obou věcí.

Vzhledem k tomu, že v této věci nastala splatnost daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2003 a 3. čtvrtletí roku 2004, nastala splatnost této daně za uvedená období před koncem roku 2006, o čemž ani není mezi účastníky sporu. Nelze proto s ohledem na jednoznačné znění výše citovaného přechodného ustanovení dospět k jinému závěru, než že výši úroku z přeplatku bylo třeba stanovit dle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Důvodná není ani stížní námitka, že aplikací přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. došlo k porušení zásady rovnosti vyjádřené v čl. 1 odst. 2 Listiny, čl. 1 Všeobecné deklarace lidských práv a svobod a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, které stěžovatel spatřuje v tom, že různé skupiny daňových subjektů mají nárok na úrok z přeplatku na dani v různých výších, které závisejí na původním dni splatnosti daně, a nikoliv na dni skutečného zaplacení daného přeplatku.

Ústavní soud již v celé řadě svých rozhodnutí (např. i stěžovatelem uvedené nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02 a ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 9/95) vyložil obsah ústavního principu rovnosti tak, že rovnost je kategorie relativní, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech dle článku 1 Listiny je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo.

Rovněž mezinárodní instrumenty o lidských právech a mnohá rozhodnutí mezinárodních kontrolních orgánů vycházejí z toho, že ne každé rozdílné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup.

Zdejší soud se ztotožňuje s nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 47/04, podle kterého *„obecně lze říci, že „nerovnost“, tj. jiný právní režim pro účastníky již existujících právních vztahů na straně jedné a jiný pro účastníky vztahů nově vznikajících na straně druhé, nastává v podstatě vždy, když se změní právní úprava. Zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo. Tento zásah je oprávněn tehdy, jde-li o ochranu jiného veřejného zájmu či základního práva a svobody. Posuzování tohoto konfliktu se musí řídit hlediskem proporcionality.“*

V nyní projednávané věci je dále možné k otázce stanovení výše úroku z přeplatku a jejím změnám z hlediska principu rovnosti, popř. i penále dle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, aplikovat nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 30/04, který je v souladu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 47/04, a věnuje se právě rozdílům v sankcích (úroky z prodlení, resp. poplatky z prodlení) v případě prodlení dlužníka (v dané věci nájemce a pronajímatele). Úrok z přeplatku na dani podle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění do 31. 12. 2006 i ve znění od 1. 1. 2007 totiž plní v zásadě stejnou funkci jako úroky z prodlení (poplatky z prodlení) podle občanskoprávních předpisů, neboť slouží jako nástroj ke zvýšení právní jistoty věřitelů (v

tomto případě daňových subjektů). V souladu s uvedeným nálezem tak lze uvést, že *„...následná možnost...stanovit v různé výši úroky z prodlení a poplatek z prodlení...protiústavnost nezakládá.“*

Stěžovatel se mýlí, jestliže z okamžiku úhrady platebním výměrem správce daně dodatečně (nesprávně) vyměřeného daňového nedoplatku dovozuje vznik právního vztahu, na základě něhož mu vzniklo právo na úrok z přeplatku v určité výši. Daňový nedoplatek (byť i nesprávně dodatečně vyměřený) je totiž součástí daně za konkrétní zdaňovací období, od její (řádné) splatnosti racionálně odvozuje dané přechodné ustanovení také výši úroku z přeplatku, ostatně od téhož data je odvozeno i prodlení daňového dlužníka a sazba penále (§ 63 ZSDP ve znění platném a účinném do 31. 12. 2006). Zákonodárce v tomto přechodném ustanovení pouze důsledně aplikoval zákaz retroaktivity a daňový subjekt se tedy z hlediska stanovení výše úroku z přeplatku nemůže dovolávat skutečnosti, že daň zaplatil po její (řádné) splatnosti, a to ani v případě, že ji zaplatil v nesprávné (vyšší) výši v důsledku zavinění správce daně.

Srovnává-li stěžovatel postavení daňových subjektů, kteří zaplatili daňový nedoplatek na základě následně zrušených platebních výměrů v týž den, nejde ani o srovnatelné subjekty, jak plyne z již i krajským soudem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 72, podle kterého *„ ...(článkem VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb.) 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.“*

Stanovení úroku v různé výši v průběhu času je přitom zcela běžné, tímto postupem je vyjádřena časová hodnota peněz a za situace, v níž se vztahuje na všechny daňové subjekty ve srovnatelném postavení v konkrétním časovém období určeném podle shodných hledisek tak, jak je tomu v případě přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., nedochází ke zvýhodnění jen určité skupiny osob (diskriminaci) a tím k porušení principu rovnosti.

V obdobné věci ostatně rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 20/2010 - 90, jenž již byl podroben přezkumu Ústavním soudem, který proti němu podanou ústavní stížnost usnesením ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10, odmítl jako zjevně neopodstatněnou s tím, že *„...zjistil, že správní soudy rozhodovaly v souladu s principy hlavy páté 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...“*

Lze proto uzavřít, že krajský soud po skutkové i právní stránce věc správně posoudil, přiléhavě vycházel z právních závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 75, se všemi žalobními body včetně námitky vytýkající porušení principu rovnosti se řádně vypořádal, konkrétně uvedl, v čem a na základě jakých konkrétních závěrů spatřuje nesprávnost argumentace stěžovatele, jeho rozsudek je přesvědčivý a přezkoumatelný. Krajskému soudu nelze ani vytknout, že *„argumentace žalobce apelující na porušený princip rovnosti je jiná, než jak ji uchopil...“*, jak tvrdí stěžovatel, který ostatně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

v kasační stížnosti ani nenamítá, krajský soud se s touto žalobní námitkou dostatečně vypořádal uvedením okamžiku, který je rozhodný pro stanovení výše úroku z přeplatku (řádná splatnost daně) a uvedením konkrétních skutečností, z nichž dovozuje, že k porušení principu rovnosti nedošlo.

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

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada 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 25. října 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu