

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **B. P,** zastoupena obchodní společností vykonávající daňové poradenství AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s. r. o., se sídlem Husitská 344/63, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 12. 2010, č. j. 15081/10-1500-106054, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2015, č. j. 6 Af 6/2011 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 8.228 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností žalovaný napadá rozsudek Městského soudu v Praze (dále „městský soud“) ze dne 26. 3. 2015, č. j. 6 Af 6/2011 – 37 (dále napadený rozsudek). Napadeným rozsudkem městský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 12. 2010, č. j. 15081/10-1500-106054 (dále „napadené rozhodnutí“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 12. 8. 2010, č. j. 266404/10/0019131053303 (dále „rozhodnutí správce daně“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutím správce daně byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení

přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 – 3. čtvrtletí 2003 a příslušenství na této dani.

Městský soud shrnul, že ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Správce daně žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly několika platebními výměry ze dne 24. 3. 2005 dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 – 3. čtvrtletí 2003 v celkové výši 279.306 Kč. Odvolání podaná dne 17. 5. 2005 proti těmto výměrům byla rozhodnutími vydanými dne 8. 3. 2006 zamítnuta. Proti těmto rozhodnutím odvolacího orgánu brojila žalobkyně žalobou, která byla rozsudkem městského soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 6 Ca 127/2006 - 82, zamítnuta. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 62/2009 - 112, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud následně rozsudkem ze dne 26. 10. 2009, č. j. 6 Ca 127/2006 - 128, výše uvedená rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům zrušil a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 4. 1. 2010.

Zároveň správce daně z důvodu prodlení žalobkyně s úhradou předmětné daně z přidané hodnoty vydal dne 16. 9. 2009 několik platebních výměrů na daňové penále, kterými sdělil žalobkyni předpis v celkové výši 307.088 Kč. Řízení o odvolání proti těmto platebním výměrům bylo z důvodů nedoplnění náležitostí podání ani na výzvu správce daně zastaveno. Žalobkyně podáním ze dne 25. 5. 2010 požádala správce daně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 - 3. čtvrtletí 2003 a příslušenství na této dani. Správce daně žádost žalobkyně podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „ZSDP“), rozhodnutím ze dne 12. 8. 2010, č. j. 266404/10/001913105303 (rozhodnutí správce daně), zamítl, a to z důvodu neexistence vratitelného přeplatku. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.

Městský soud nejprve posuzoval první žalobní bod, jenž se týkal časové působnosti zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 304/2009 Sb.“). Tímto zákonem došlo k novelizaci ustanovení § 47 ZSDP, a to tak, že na konci odstavce 7 byla doplněna věta, která zní: „*Pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, má odvolání proti němu odkladný účinek.*“ Tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 2010 a ke změnám týkajícím se zákona o správě daní a poplatků neupravoval žádná přechodná ustanovení. Na základě toho bylo nutné posoudit, zdali odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ze dne 17. 5. 2005 mělo dnem 4. 1. 2010 (právní moc zrušujícího rozsudku, jímž městský soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům) získat odkladný účinek.

Podle městského soudu odkladný účinek odvolání představuje institut procesního práva, časové účinky ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP je tak třeba při absenci výslovné úpravy posuzovat podle obecných výkladových pravidel časové působnosti procesních předpisů, jak byly vyvinuty doktrínou a judikaturou. Následně městský soud citoval z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a dospěl k závěru, že nepřímá retroaktivita procesních předpisů při absenci výslovné právní úpravy je předpokládána. Tak dospěl k závěru, že úprava obsažená v ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, ve znění zákona č. 304/2009

Sb., se po 1. 1. 2010 uplatní i v řízeních o odvolání, jež byla zahájena a nebyla dokončena před tímto datem, a to právě proto, že zákon č. 304/2009 Sb. neobsahoval žádná přechodná ustanovení. Pokud jde o možné limity retroaktivní aplikace nové úpravy, v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 26/08, městský soud konstatoval, že je třeba zajistit zachování procesních účinků podaného odvolání, tedy zachování účinků odvolání jako úkonu, který zahajuje odvolací řízení. Tato podmínka zachování účinku odvolání je v posuzované věci nepochybně naplněna. Případné vyloučení retroaktivního působení nové procesní úpravy připadá v úvahu pouze tehdy, pokud by to vyžadovala ochrana postavení účastníka řízení. Této ochraně by bylo na překážku, kdyby v důsledku retroaktivní aplikace procesního předpisu mělo dojít do budoucna k vyloučení účinku, který byl procesním úkonem již vyvolán, popřípadě by došlo k jinému zhoršení postavení účastníka řízení. V případě žalobkyně však aplikace ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP ve znění účinném ke dni 1. 1. 2010 žádný takový negativní důsledek nevyvolává.

K druhému důvodu, pro který byla žádost žalobkyně o vrácení přeplatku zamítnuta, tedy otázka existence povinnosti uhradit příslušenství daně ve vazbě na skutečnost, že bylo soudem zrušeno rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, uvedl soud následující. Městský soud vycházel především z judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž z ní dovodil, že pokud soud zrušil rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, byla tím odstraněna i právní moc dodatečného platebního výměru. Proto nelze ani předepsat k úhradě penále. Pro splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 ZSDP je tedy rozhodná právní moc rozhodnutí o daňovém nedoplatku.

Povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona. Správce daně tuto povinnost nezakládá vydáním platebního výměru. Platební výměr má jen charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje.

Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr autoritativně, tak rozhoduje o tom, že daňový subjekt měl za předmětné zdaňovací období na příslušné dani vyšší daňovou povinnost, než kterou uvedl v daňovém přiznání a jež mu byla správcem daně i vyměřena. Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně je přípustné odvolání. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nemělo do 1. 1. 2010 odkladný účinek – v důsledku toho se řádně doručený dodatečný platební výměr stával dle § 32 odst. 13 ZSDP vykonatelným uplynutím lhůty k plnění, a to bez ohledu na právní moc tohoto rozhodnutí. Z této skutečnosti však nelze dovozovat možnost předepsat penále po uplynutí této lhůty. Je totiž nutné rozlišovat mezi právní mocí a vykonatelností správního rozhodnutí.

Právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Právní moci nabývá takové daňové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12 ZSDP). Vykonatelnost naproti tomu znamená takový účinek rozhodnutí, který spočívá v tom, že

povinnosti ve výroku rozhodnutí stanovené lze vynutit i proti vůli povinného účastníka. U dodatečných platebních výměrů nebyla za účinnosti ZSDP vykonatelnost vázána na právní moc rozhodnutí, ale pouze na uplynutí lhůty k plnění; jednalo se tedy o předběžnou vykonatelnost. Byla-li tedy dodatečným platebním výměrem dodatečně stanovena daňová povinnost, pak s ohledem na předběžnou vykonatelnost tohoto rozhodnutí (do 1. 1. 2010) byl daňový subjekt povinen splnit povinnost a daň doplatit ve stanovené lhůtě bez ohledu na to, zda podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Právní moc dodatečného platebního výměru však nastávala buď marným uplynutím lhůty k odvolání, nebo pokud odvolání bylo podáno, doručením rozhodnutí o odvolání. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru tedy určovala, kdy je daňový subjekt povinen plnit povinnost tímto rozhodnutím mu uloženou, zatímco právní moc tohoto rozhodnutí určovala závazně a s konečnou platností výši daňové povinnosti daňového subjektu za příslušné zdaňovací období. Z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru tedy nelze odvozovat účinky pro vznik povinnosti platit penále. O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší, než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, když rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.

Vzhledem k tomu, že v důsledku pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2009, č. j. 6 Ca 127/2006 - 128, dodatečné platební výměry, z jejichž předběžné vykonatelnosti správce daně při předpisu penále platebními výměry ze dne 16. 9. 2009 vycházel, pozbyly právní moci, nebylo možné z takových platebních výměrů po 4. 1. 2010 (datum nabytí právní moci rozsudku) vycházet. Městský soud v Praze v této souvislosti připomněl závěr judikatury, že platební výměr na daňové penále je rozhodnutím deklaratorním, jímž správce daně pouze sděluje daňovému subjektu výši penále, nezakládá daňovému dlužníku žádnou novou povinnost, pouze deklaruje povinnost vzniklou již ze zákona. Proto i přes skutečnost, že platební výměry, jimiž byla žalobkyni sdělena výše penále, nebyly zrušeny, je třeba z jejich deklaratorní povahy vycházet a v případě, že dodatečné platební výměry, jimiž byla závazně určena výše daňové povinnosti, pozbyly právní moci, nelze k platebním výměrům sdělujícím výši penále vztahujícího se k této daňové povinnosti přihlížet.

Z uvedených důvodů městský soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření

V kasační stížnosti žalovaný (dále „stěžovatel“) uvedl, že nesouhlasí s názorem městského soudu, že v oboru procesního práva se postupuje tak, že po nabytí účinnosti nové procesní úpravy se v řízení nadále postupuje podle ní s tím, že procesní účinky úkonů dříve učiněných zůstávají zachovány vždy, nestanoví-li přechodná ustanovení něco jiného. Nesouhlasí s názorem, že je třeba zajistit zachování procesních účinků podaného odvolání

pouze jako úkonu, který zahajuje odvolací řízení. Naopak dle názoru stěžovatele byla v tomto případě s podáním odvolání spojena také předběžná vykonatelnost dodatečných platebních výměrů, což odpovídalo znění ZSDP v rozhodném období. Stěžovatel má tedy za to, že je třeba zachovat účinky podaného odvolání, které spočívají jak v zahájení odvolacího řízení, tak současně i v přiznání předběžné vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů (resp. ex lege vyloučení suspenzivního účinku odvolání).

Na základě uvedeného stěžovatel shrnul, že o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, podaném dne 17. 5. 2005, již bylo dne 8. 3. 2006 odvolacím orgánem rozhodnuto. Dle ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 nebyl odvolání přiznán odkladný účinek. Jestliže pak bylo na základě zrušujícího rozsudku Městského soudu opětovně „otevřeno" odvolací řízení proti dodatečným platebním výměrům, ač za nové právní úpravy ode dne 1. 1. 2010, nelze zpětně s podáním odvolání spojit odkladný účinek právě z důvodu zachování procesních účinků dříve učiněného úkonu. Tomu podle stěžovatele odpovídá i názor Nejvyššího správního soudu, jenž je uveden v rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011: *„...v případě nepravé retroaktivity nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti, které nastaly v minulosti, však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů."*

Dále stěžovatel podotknul, že pokud by městský soud postupoval v souladu s § 54 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s."), a vyhotovil rozsudek, jímž byly zrušeny předmětné platební výměry, nejpozději do jednoho měsíce od jeho vyhlášení, nabyl by tento rozsudek právní moci přede dnem účinnosti zákona č. 304/2009 Sb.

K vypořádání druhého žalobního důvodu uvádí stěžovatel následující. Podle stěžovatele napadený rozsudek neposkytuje dostatečnou argumentaci pro závěr, že není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále. Městský soud s odkazem na definici právní moci konstatuje, že předepsat k úhradě penále lze až po právní moci dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel je však toho názoru, že při posuzování této sporné otázky je třeba vycházet z textu zákona. ZSDP v § 63 zakotvoval, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Jinou podmínku ZSDP v rozhodném období neupravoval. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud, když ve svém rozsudku ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, konstatoval, že: *„Penále (v současném znění zákona úrok z prodlení) patřilo v rozhodné době mezi sankce, které vznikají obligatorně přímo ze zákona. Není přitom podstatné, zda daňový dlužník nezaplatil daň na základě okolností, které zavinil či nezavinil nebo mohl či nemohl ovlivnit. Vyměření penále není vázáno na jiné podmínky, než na ty, které jsou vymezeny v zákoně* a *nemohou jej ovlivnit ani konkrétní okolnosti případu, tj. důvody, proč daňový dlužník svou daňovou povinnost nesplnil řádně* a *včas.*" Nejvyšší správní soud se v dané věci zabýval otázkou, zda lze předepsat daňové penále v případě, kdy se daňový subjekt dopustil omylu při zadávání identifikačního čísla platby. Stěžovatel má však za to, že z citovaného názoru Nejvyššího správního soudu lze vycházet i při posuzování sporné otázky, na základě jakých zákonných podmínek je možné předepsat daňové penále.

Stěžovatel nerozporuje deklaratorní povahu platebního výměru na daňové penále, je však toho názoru, že samotný vznik daňového penále je vázán pouze na podmínku splatnosti daně, jejímž příslušenstvím daňové penále je, pročež ZSDP nedává prostor pro jinou úvahu.

Stěžovatel je přesvědčen, že úvaha městského soudu, že teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je s konečnou platností rozhodnuto o tom, že je daňový subjekt v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku, je rozporná a nesprávná. Jestliže se daňový subjekt ocitá v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti a zákon nestanovuje jinou podmínku, není možné vznik daňového penále vázat na právní moc dodatečného platebního výměru. Splatnost daně dodatečně doměřené platebními výměry nastala dne 26. 5. 2005. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobkyně prokazatelně byla v prodlení.

Závěrem stěžovatel konstatoval, že oba důvody, na základě kterých městský soud zrušil napadené rozhodnutí, jsou ve vzájemném rozporu. Městský soud nejprve při posuzování první žalobní námitky dovodil, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům byl přiznán odkladný účinek, přičemž vycházel z právní úpravy účinné ode dne 1. 1. 2010. V rámci posuzování druhé žalobní námitky však městský soud vycházel z právní úpravy účinné přede dnem účinnosti předmětné novely ZSDP (zákon č. 304/2009 Sb.), která odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru po provedené daňové kontrole odkladný účinek nepřiznává.

Žalobkyně podala ke kasační stížnosti dvě vyjádření. V prvním z nich uvedla, že když stěžovatel, jenž je správním orgánem, podal blanketní kasační stížnost, dopustil se zneužití práva. Taková kasační stížnost má být odmítnuta. Žalobkyně taktéž uvedla, že není zřejmé, kdo za stěžovatele jedná, když není jednoznačné, kdo kasační stížnost podepsal.

Ve druhém vyjádření žalobkyně k samotným důvodům doplněné kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel se mýlí v úvaze, že odkladný účinek je procesním institutem. Právní úprava odkladného účinku upravuje účinky podaného odvolání a nikoliv vedení řízení, a proto je úpravou hmotněprávní. Odvolací řízení je zahájeno podáním odvolání a skončeno právní mocí rozhodnutí o odvolání. Když je poté správní rozhodnutí napadeno správní žalobou, svědčí napadenému rozhodnutí presumpce správnosti, z čehož plyne logický závěr, že neprobíhá odvolací řízení. Teprve poté, co nabude právní moci rozsudek správního soudu, který zruší rozhodnutí správního orgánu, začíná běžet nové odvolací řízení a správní orgán je povinen posoudit účinky odvolání k okamžiku zahájení druhého odvolacího řízení. To, že se jedná o nové řízení, nikoliv o „opětovné otevření“ odvolacího řízení, plyne i z ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s., podle kterého se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému. Navíc by v opačném případě stěžovatel profitoval z toho, že vydal nezákonné rozhodnutí. Bylo by diskriminací, pokud by žalobkyně v odvolacím řízení znovu zahájeném dne 4. 1. 2010 měla méně práv než jiný daňový subjekt. Jelikož tedy bylo druhé odvolací řízení zahájeno dnem nabytí právní moci zrušujícího rozsudku městského soudu (4. 1. 2010), kdy již byl zákon č. 304/2009 Sb. účinný, mělo odvolání odkladný účinek a vznikl přeplatek na dani.

Ke druhé námitce žalobkyně uvedla, že stěžovatel se odmítá podřídit ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, která pevně stojí na závěru, že zruší- li soud rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, je tím odstraněna i právní moc dodatečného platebního výměru, což vylučuje existenci daňového penále. Daň vzniká až právní mocí rozhodnutí o odvolání. Hovoří-li ustanovení § 63 odst. 1 ZSDP o prodlení se zaplacením daně jako podmínky existence daňového penále, pak zrušující rozsudek správního soudu způsobuje zánik penále, byť vyčísleného v mezidobí platebním výměrem, protože penále vzniká ze zákona a platební výměr jen činí nárok státu vykonatelným (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265). Penále může existovat jen tehdy, pokud existuje daň, jíž je toto penále příslušenství. Právní mocí rozsudku městského soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 6 Ca 127/2006 – 128, přestala existovat předmětná daň i penále coby její příslušenství a žalobkyni tak vznikl přeplatek ve výši zaplaceného penále.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž nejprve zjistil, že za stěžovatele jedná osoba, která nesplňuje podmínky ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. Proto stěžovatele usnesením ze dne 22. 9. 2015, č. j. 6 Afs 103/2015 – 43, vyzval k odstranění tohoto nedostatku. Stěžovatel následně tento nedostatek odstranil, když Nejvyššímu správnímu soudu prokázal, že za něj jedná pověřený zaměstnanec, jenž má vysokoškolské právnické vzdělání. Kasační stížnost je podána včas a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s. Formální náležitosti tak byly splněny.

Poté Nejvyšší správní soud považoval za nutné vypořádat tvrzení žalobkyně, že podání blanketní kasační stížnosti stěžovatelem, jenž je správním orgánem, je zneužitím práva, a je tak třeba tuto kasační stížnost odmítnout. Pokud by totiž soud dal žalobkyni v tomto ohledu za pravdu, bylo by namístě ještě před věcným přezkumem kasační stížnost odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Toto tvrzení žalobkyně však Nejvyšší správní soud považuje za neopodstatněné a plně k tomu odkazuje na názor, jenž vyslovil v rozsudku ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 Afs 160/2014 – 46 (veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyšší správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz): *„…skutečnost, že žalovaný správní orgán má v řízení stejnou možnost uplatňovat svá procesní práva jako žalobce, je projevem zásady procesní rovnosti v řízení před správními soudy. Na tomto závěru nic nemění poukaz na skutečnost, že správní orgán, tedy sám stát, by měl znát zákon (s. ř. s.) a vědět, že kasační stížnost neobsahující stížní důvody, je neprojednatelná. Znát zákon by totiž měly obě strany soudního řízení, zásada "neznalost zákona neomlouvá" ("ignorantia legis non excusat") platí zcela obecně. Ani přesvědčení žalobce, že institut výzvy k odstranění vad dle § 106 odst. 3 s. ř. s. má chránit méně zběhlé účastníky řízení, nemá opodstatnění. Citované ustanovení neomezuje okruh adresátů právní normy jejich „zběhlostí“, ostatně uplatní se i v případě účastníků řízení zastoupených advokáty, u nichž lze jistou zběhlost v řízení zcela jistě předpokládat.“* Dále v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: *„Podání blanketní kasační stížnosti a její následné doplnění na výzvu soudu není nezdvořilým aktem vůči žalobci, ale toliko naplněním procesního postupu, který zákon výslovně upravuje. Pokud je řízení tímto postupem prodlouženo o dobu přibližně jednoho měsíce, nelze tuto skutečnost považovat za*

nespravedlivou újmu jiného nebo společnosti dosahující intenzity potřebné k naplnění znaků zneužití práva (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 2 Afs 101/2007 – 49). (...). Citovaná judikatura švýcarských soudů z roku 1982 může být jistě inspiračním zdrojem při úvahách de lege ferenda, nicméně rozhodnutí švýcarského soudu není v tuzemském právním řádu pramenem práva. Výše uvedené úvahy lze uzavřít tak, že správní orgán se podáním blanketní kasační stížnosti bez dalšího zneužití práva nedopouští."

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Podle § 64 odst. 1 ZSDP platilo, že „[č]*ástka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem.*" Podle odst. 4 uvedeného paragrafu platilo: „*Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Vyhoví-li správce daně plně žádosti podle tohoto nebo předchozího odstavce, nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud o to není v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.*"

Pro meritorní posouzení věci je tedy rozhodné, zdali měla žalobkyně ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku (resp. maximálně do 60 dnů ode dne podání žádosti) u správce daně vratitelný přeplatek.

III.A Přeplatek na penále

Institut penále do 31. 12. 2006 upravoval ZSDP v ustanovení § 63. Od 1. 1. 2007 byl institut penále upraven v § 37b ZSDP. Jelikož však zákon, jímž byla tato změna provedena (zákon č. 230/2006 Sb.), obsahoval přechodné ustanovení, podle nějž se úprava obsažená v § 37b použije až pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona, řídil se v projednávaném případě institut penále ustanovením § 63 ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Penále, jakožto příslušenství daně, sdílí osud daně (srov. § 58 ZSDP). Povinnost platit penále podle § 63 ZSDP vzniká ex lege (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82). Z toho lze dovodit, že i ex lege zaniká. Penále nelze předepsat, dokud nenabyl právní moci platební výměr o vyměření (či doměření) daně samotné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 – 63). K vlivu právní moci dodatečného platebního výměru na povinnost platit penále se

Nejvyšší správní soud podrobněji vyjádřil v rozsudku ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 18/2005 – 64, a to následovně:

„Právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné" pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu; tuto vlastnost si rozhodnutí zachovává i po dobu řízení, které se o takovém opravném prostředku či žalobě vede (s výjimkou situace kdy je rozhodnuto o odkladném účinku žaloby podle § 73 odst. 3 s. ř. s.), a to až do doby právní moci rozhodnutí, jímž je pravomocné rozhodnutí zrušeno. Právní moci nabývá takové daňové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12 daňového řádu).“

„Vykonatelnost naproti tomu znamená takový účinek rozhodnutí, který spočívá v tom, že povinnosti ve výroku rozhodnutí stanovené lze vynutit i proti vůli povinného účastníka. U převážné většiny daňových rozhodnutí napadnutelných odvoláním (včetně dodatečných platebních výměrů), není vykonatelnost vázána na právní moc rozhodnutí ale pouze na uplynutí lhůty k plnění (§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 daňového řádu), a jsou tedy předběžně vykonatelné.“

„Je-li dodatečným platebním výměrem dodatečně stanovena daňová povinnost, pak, s ohledem na předběžnou vykonatelnost tohoto rozhodnutí, je daňový subjekt povinen splnit povinnost a daň doplatit v náhradní lhůtě správcem daně stanovené, bez ohledu na to, zda podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Právní moc dodatečného platebního výměru nastává buď marným uplynutím lhůty k odvolání, nebo, pokud odvolání bylo podáno, doručením rozhodnutí o odvolání. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru tedy určuje, kdy je daňový subjekt povinen plnit povinnost tímto rozhodnutím mu uloženou, zatímco právní moc tohoto rozhodnutí určuje závazně a s konečnou platností výši daňové povinnosti daňového subjektu za příslušné zdaňovací období.“

„Stěžovatel se proto mýlí, jestliže z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru odvozuje i účinky pro vznik povinnosti platit penále. O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.“

V rozsudku ze dne 29. 7. 2007, č. j. 1 Afs 40/2007 – 64, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„za situace, kdy je k podané žalobě zrušeno rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na daň, popřípadě též sám platební výměr, nemůže obstát platební výměr na penále.“*

Z uvedeného vyplývá, že povinnost platit penále zanikla právní mocí rozsudku, jímž městský soud zrušil rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům, neboť dodatečné platební výměry poté pozbyly právní moci. Žalobkyni vznikl přeplatek, jenž byl tvořen právě zaplacenou částkou penále. V uvedené

době totiž neexistovaly zákonné podmínky pro vznik jakéhokoliv penále, když nebylo s konečnou platností rozhodnuto o daňové povinnosti žalobkyně. Stěžovatel se mýlí, pokud tvrdí, že vznik penále je vázán pouze na podmínku splatnosti daně; vznik penále podle § 63 ZSDP je vázán na právní moc dodatečných platebních výměrů. *„Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 77/2007 - 36). V této části je tedy napadený rozsudek správný.

V tomto ohledu nebylo třeba posuzovat aplikovatelnost zákona č. 304/2009 Sb., neboť jím byl zaveden odkladný účinek, jenž má vliv právě na vlastnost vykonatelnosti rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů). Právní moc je vlastností odlišnou (k tomu podrobněji výše), kterou nemohly platební výkazy po jejich zrušení soudem vykazovat. To, zdali žalobkyni zrušením rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům vznikl přeplatek tvořen zaplacenou daní samotnou, je otázkou vykonatelnosti (splatnosti) a bude podrobněji posouzeno dále.

III.B Přeplatek na dani samotné

O odvolání proti platebním výměrům bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím ze dne 8. 3. 2006. Podle ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2009, platilo, že daň dodatečně vyměřená je splatná do třiceti dnů od doručení platebního výměru. Podle § 32 odst. 13 ZSDP platilo, že rozhodnutí je vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění. Podle § 48 odst. 12 ZSDP platilo, že odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Až zákonem č. 304/2009 Sb., jenž nabyl účinnosti 1. 1. 2010, bylo ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP novelizováno tak, že na konci odstavce 7 se doplňuje věta, která zní: *„Pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, má odvolání proti němu odkladný účinek.“*

Z citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 18/2005 – 64 a ze znění § 46 odst. 7 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2009, vyplývá, že odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru, nemělo s ohledem na předběžnou vykonatelnost tohoto rozhodnutí vliv na povinnost dodatečně vyměřenou daň doplatit ve stanovené lhůtě. V takovém případě by tedy skutečnost, že soud zrušil rozhodnutí o odvoláních, nemohla mít vliv na povinnost platit daň ve stanovené lhůtě, neboť by zde stále existovaly předběžně vykonatelné dodatečné platební výměry, a žalobkyni by tak nemohl vzniknout přeplatek na zaplacené dani (ten by případně mohl vzniknout v návaznosti na další rozhodnutí o odvolání – to však nyní Nejvyšší správní soud nemohl posuzovat). Až zákonem č. 304/2009 Sb., jenž nabyl účinnosti 1. 1. 2010, byl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po provedené daňové kontrole (v projednávaném případě byly platební výměry vydány po provedené daňové kontrole) přiznán odkladný účinek. Právě odkladný účinek spočívá v tom, že vykonatelnost povinnosti stanovené dodatečným platebním výměrem se odsouvá do doby, než bude rozhodnuto o podaném odvolání. Jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 304/2009 Sb. (dostupná na www.psp.cz), *„odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bude mít odkladný účinek, čímž dojde k tomu, že doměřená částka daně bude splatná až na základě doručení zamítavého rozhodnutí odvolacího orgánu.“* Je

pak zřejmé, že v takovém případě zrušení rozhodnutí o odvoláních soudem způsobí v daném okamžiku zánik vykonatelnosti povinnosti stanovené platebním výměrem (tedy i zánik splatnosti dodatečně doměřené daně) a vznik přeplatku na dani.

Nejvyšší správní soud tedy musel přistoupit k posouzení názoru městského soudu týkajícího se aplikovatelnosti zákona č. 304/2009 Sb. Je totiž nutné posoudit, zdali odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ze dne 17. 5. 2005 mělo dnem právní moci rozsudku (4. 1. 2010), jímž městský soud zrušil rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti těmto platebním výměrům, získat odkladný účinek. Pokud by totiž odvolání žalobkyně odkladný účinek nezískalo, zůstaly by dodatečné platební výměry předběžně vykonatelné, vyměřená daň tedy splatná ve stanovené lhůtě, a žalobkyni by tak ze zaplacené daně nevznikl přeplatek.

Přehledně se k účinkům změn právní úpravy na právní vztahy vyslovil Ústavní soud v usnesení ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. II. ÚS 512/05, když uvedl:

„Ústavní soud opakovaně judikoval (srov. např. Pl. ÚS 3/94, I. ÚS 662/03), že právní věda rozeznává tzv. retroaktivitu pravou a retroaktivitu nepravou. Pravá retroaktivita zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje i vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé před její účinností. V obecné teorii práva je dlouhodobě zakotven právní závěr o nepřípustnosti tzv. pravé zpětné účinnosti právní úpravy. Pravá zpětná účinnost by znamenala zásadní porušení principu právní jistoty v právních vztazích tím, že by na právní vztahy, které vznikly před účinností příslušného právního předpisu a na skutečnosti v těchto právních vztazích nastalé v době před účinností příslušného právního předpisu, připustila aplikaci tohoto nového právního předpisu. Novou právní úpravou by tak bylo zasahováno zpětně do minulosti a právní posouzení v minulosti existujících právních vztahů i skutečností tehdy vzniklých by se po účinnosti nové právní úpravy měnilo. V této souvislosti je ovšem nutno odlišovat od pravé retroaktivity retroaktivitu nepravou. Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem, a to až do doby účinnosti práva nového; po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného. Jestliže tedy přechodné ustanovení nepamatuje na specifické řešení určité dílčí konkrétní situace, pak je na místě dospět k závěru, že nová právní úprava ode dne své účinnosti do budoucna upravuje i právní vztahy a jednotlivé skutečnosti, které sice vznikly v minulosti, ale existují dále. Retroaktivita nepravá je tedy v právní teorii i praxi považována za přijatelnou (srov. např. Pl. ÚS 24/98).“

„Co se potom týče nepravé retroaktivity v procesním právu a názorů v odborné literatuře na ni, z povahy procesního práva vyplývá, že nové procesní právo (jeho změny) má působit ode dne nabytí účinnosti nového zákona, a to i pro řízení zahájená před jeho účinností. Účinky procesních úkonů soudu i účastníků, které s nimi spojovala či ***nespojovala*** (pozn. zvýrazněno soudem) *dřívější úprava, ovšem zůstávají zachovány (srov. např. Bureš, J., Drápal, L., Krčmář, Z., Mazanec, M.: Občanský soudní řád, komentář, II. díl, 6. vydání, C.H. Beck, Praha, 2003, str. 1053). V případě procesních vztahů platí nové právo i ve věcech před jeho účinností zahájených, ale dosud neskončených (Steiner: K problematice nepřípustnosti retroaktivity právních norem, Právník č. 1/94-3,5). Přitom je ovšem též na místě poukázat na skutečnost, že tato zásada může být prolomena, neboť rozhodující jsou vždy konkrétní*

přechodná ustanovení v nových procesních předpisech, která mohou stanovit, že řízení započatá přede dnem účinnosti nového předpisu se dokončí podle dosavadních předpisů (případně něco obdobného). Nestanoví-li však nic jiného, případně pokud nestanoví vůbec nic, výše uvedená zásada platí."

I v nálezu ze dne 7. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 26/08, ze kterého vycházel i městský soud, Ústavní soud uvedl, že po nabytí účinnosti nové procesní úpravy se v řízení nadále postupuje podle ní, s tím, že procesní účinky úkonů dříve učiněných zůstávají zachovány. Podle Nejvyššího správního soudu přitom není namístě brát v potaz to, zdali jsou procesní účinky dříve učiněných úkonů pro adresáta normy výhodné, či nevýhodné. Smyslem uvedeného pravidla je zachovat právní jistotu a přehlednost právních vztahů i v měnícím se právním prostředí, nikoliv novou právní úpravu aplikovat na základě kritéria výhodnosti pro adresáty této úpravy.

Zákon č. 304/2009 Sb. neobsahuje žádná přechodná ustanovení, jimiž by se řídila popsaná situace. Řízení o odvolání je procesním institutem, upraveným procesními normami. Případný odkladný účinek je poté důsledkem podaného odvolání (je účinkem spjatým s podaným odvoláním). Pokud tedy zrušením rozhodnutí o odvolání došlo k „obživnutí" odvolacího řízení (k tomu viz dále), samotné odvolací řízení se poté řídilo novými procesními pravidly (pro úplnost je vhodné uvést, že ta tu však žádná nebyla); to však s ohledem na shora citovaný názor Ústavního soudu nemůže platit o odkladném účinku. Dřívější úprava s podaným odvoláním nespojovala odkladný účinek, dodatečné platební výměry tak byly předběžně vykonatelné, a proto tento aspekt musí být v nyní projednávaném případě zachován. Tím není nikterak zasahováno do právní jistoty žalobkyně, neboť ta si v době podání odvolání musela být vědoma toho, že její odvolání neodkládá vykonatelnost dodatečných platebních výměrů. Postavení žalobkyně se tak shora uvedeným výkladem nikterak nezhoršuje. Nejvyšší správní soud se domnívá, že opačný výklad, jenž zvolil městský soud, je nesprávný a způsobuje zbytečnou nepřehlednost právních vztahů, které vznikly před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Naopak by v judikatuře uvedené pravidlo sloužilo v případě, že by dřívější úprava s odvoláním spojovala odkladný účinek a nová úprava by odkladný účinek již nezaváděla (resp. ho vyloučila); v takovém případě by s ohledem na nutnost respektovat právní jistotu žalobkyně a přehlednost právních vztahů bylo nutné odkladný účinek odvolání zachovat, i pokud by odvolací řízení na základě zrušujícího rozsudku probíhalo až za účinnosti nové právní úpravy.

Pokud tedy městský soud dospěl k závěru, že odvolání žalobkyně dnem právním moci zrušujícího rozsudku nabylo odkladného účinku a žalobkyni tak vznikl přeplatek na zaplacené dani z přidané hodnoty, jedná se o názor nesprávný. Odvolání žalobkyně nezískalo odkladný účinek, dodatečné platební výměry tak i po zrušujícím rozsudku zůstaly (předběžně) vykonatelné a daň jimi doměřená splatná. Žalobkyni tak nevznikl přeplatek na dani samotné.

Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že napadený rozsudek není třeba rušit, a to z následujícího důvodu. Jak bylo shora objasněno, žalovaný nesprávně posoudil odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku v té části, kde dospěl k závěru, že žalobkyni nevznikl přeplatek ze zaplaceného penále. Napadené rozhodnutí tak bylo v této části nezákonné a zrušující výrok městského soudu je tak namístě. Názor městského soudu

týkající se přeplatku z daně samotné, musel však Nejvyšší správní soud změnit. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, platí: *„Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského sudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“* V daném případě neshledal Nejvyšší správní soud důvody pro zrušení napadeného rozsudku. Zrušení napadeného rozsudku by bylo zcela nadbytečné, neboť i v dalším řízení by městský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, musel zrušit napadené rozhodnutí pro nezákonnost týkající se posouzení existence přeplatku z penále. Žalovaný nyní bude vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

Dále považoval Nejvyšší správní soud za vhodné vypořádat tvrzení žalobkyně předestřená v pořadí v druhém vyjádření ke kasační stížnosti (tvrzení předestřená v prvním vyjádření byla již vypořádána shora).

Nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že po zrušujícím rozsudku městského soudu je zahájeno nové odvolací řízení, na nějž se tedy vztahují nová pravidla, včetně pravidla o odkladném účinku. Zrušením se řízení před správním (daňovým) orgánem opět dostává do fáze, kdy nebylo rozhodnuto o podaném opravném prostředku. Nepodává se žádný nový opravný prostředek, jímž by se zahajovalo nové řízení. Ani z ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. nelze dovozovat, že by se snad zahajovalo nové řízení, neboť soud pouze vrací věc do procesního stádia odvolacího řízení (srov. POTĚŠIL, Lukáš; et al. *Soudní řád správní: komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 737). To ostatně podporuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49, ze kterého vyplývá, že zruší-li soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení (nikoliv zahajovat nové řízení) a řídit se přitom závazným právním názorem vysloveným v rozhodnutí soudu.

Ani tvrzení žalobkyně, že by bylo diskriminační, pokud by žalobkyně v odvolacím řízení znovu zahájeném dne 4. 1. 2010 měla méně práv než jiný daňový subjekt, není opodstatněné. Diskriminací se totiž rozumí rozdílné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné situaci, které nemá objektivní a rozumné odůvodnění (srov. nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04). Ve srovnatelné situaci se nachází všechny subjekty, které podaly odvolání před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Vůči těmto subjektům bylo, resp. mělo být, postupováno stejně. Subjekty, které podaly odvolání až po nabytí účinnosti nové právní úpravy, se již nachází v jiné situaci, neboť těm již vzniklo legitimní očekávání, že jejich odvolání má odkladný účinek, a to právě na základě změny právní úpravy. Uvedený výklad tak není diskriminační.

Pokud se žalobkyně domnívá, že stěžovatel profituje na tom, že vydal nezákonná rozhodnutí o odvoláních, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jak konkrétně má profitovat. Jak již bylo výše vysvětleno, s podaným odvoláním nebyl dle dřívější právní úpravy spojen odkladný účinek, povinnost platit daň tak nebyla odsunuta do doby rozhodnutí o opravném prostředku a tímto pravidlem se bylo třeba řídit. Až pokud byla

následným rozhodnutím o odvolání výše splatné daně snížena, mohl daňovému subjektu vzniknout přeplatek.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že námitka stěžovatele spočívající v tvrzení, že pokud by městský soud vyhotovil napadený rozsudek do jednoho měsíce od jeho vyhlášení, nabyl by tento rozsudek právní moci před účinností zákona č. 304/2009 Sb., jde mimo rámec kasačního přezkumu, neboť se netýká nyní napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak žalobkyně ve věci úspěch měla, a proto jí vzniklo právo na náhradu nákladů spočívajících v odměně jejího zástupce, jenž je ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Pro stanovení výše odměny se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Náhradu odměny Nejvyšší správní soud přiznal za dva úkony (2 písemná podání - vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k doplnění kasační stížnosti) zástupce [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 tamtéž], tj. celkem 6.200 Kč. Žalobkyně má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 tamtéž), tj. celkem 600 Kč. Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. odměna zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 %. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 8.228 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta 30 dnů. Uvedenou částku uhradí stěžovatel k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě stanovené ve výrokové části. Žalobkyně také požadovala náhradu odměny za úkon spočívající v převzetí a přípravě právního zastoupení ve věci kasační stížnosti. Tu však Nejvyšší správní soud nepřiznal, neboť zástupce zastupoval žalobkyni již v řízení o žalobě před městským soudem. Se zřetelem k tomu, že městský soud již přiznal odměnu za převzetí a přípravu zastoupení, Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro přiznání odměny za tento úkon právní služby.

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

V Brně dne 2. března 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu