

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Ostrava I rozhodnutím ze dne 24. 2. 2012, č. j. 56829/12/388911804791, přiznal žalobkyni nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve výši 4.291.304 Kč, a to za období od 14. 1. 1994 (tj. ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula zákonná lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku) do 20. 9. 2011 (tj. do dne, kdy byl přeplatek poukázán žalobkyni). S ohledem na skutečnost, že lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, finanční úřad postupoval při výpočtu úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a

poplatků za použití přechodného ustanovení § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Zároveň vyšel ze zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, protože původní den splatnosti nastal před účinností novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb. (viz čl. VI bod 5 tohoto zákona). Finanční úřad proto určil úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí.

[2] Finanční ředitelství v Ostravě zamítlo odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím, ztotožnilo se přitom s určením rozhodné právní úpravy finančním úřadem. V posuzované věci byly splněny podmínky pro použití § 264 odst. 10 daňového řádu, protože lhůta pro vrácení přeplatku začala běžet dne 15. 12. 1993 (den poté, kdy byla žádost žalobkyně o vrácení přeplatku doručena správci daně). Citované ustanovení je třeba vykládat komplexně, tedy tak, že dopadá i na výpočet úroku z přeplatku. Postup při vrácení přeplatku totiž vždy zahrnoval tři fáze: (1) vyřízení žádosti o vrácení přeplatku, (2) vrácení příslušné částky a (3) případné vyplacení úroku z přeplatku. Finanční úřad správně posoudil také časový střet jednotlivých znění zákona o správě daní a poplatků. Byť by současná právní úprava byla pro žalobkyni příznivější, jejímu použití brání speciální přechodná ustanovení. K námitce nesprávného poučení o opravném prostředku finanční ředitelství dodalo, že toto pochybení finančního úřadu nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

[4] Podle krajského soudu správní orgány nepochybily, když určily rozhodnou právní úpravu pro výpočet úroku z přeplatku na základě § 264 odst. 10 daňového řádu. Touto otázkou se již správní soudy zabývaly, např. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 5. 11. 2013, č. j. 62 Af 28/2012 – 123, uzavřel, že § 264 odst. 10 daňového řádu dopadá i na zaplacení úroku z přeplatku, protože součástí postupu při vracení přeplatku je i povinnost správce daně zaplatit úroky, vrátil-li přeplatek po stanovené lhůtě. Pokud byl přeplatek vrácen podle zákona o správě daní a poplatků, je více než vhodné, aby správce daně postupoval podle téhož zákona i při placení úroků, které sledují osud daně. Tyto závěry jsou použitelné i pro nyní posuzovanou věc.

[5] Výše uvedená východiska nejsou zpochybněna tím, že § 264 odst. 14 daňového řádu na rozdíl od odstavce 10 téhož ustanovení výslovně zmiňuje úrok z prodlení. Praktický dopad obou ustanovení je založen na totožných principech. Skutečnost, že § 264 odst. 14 daňového řádu výslovně míří ke „*staré*“ úpravě, naopak posiluje argumentaci pro postup, který zvolil žalovaný. Ustanovení § 254 daňového řádu zmíněné žalobkyní se týká úroku z neoprávněného jednání správce daně, který se v posuzované věci neuplatní. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce diskriminace, neboť pro takový závěr chyběla nezbytná podmínka existence srovnatelného subjektu. Žalobkyně netvrdila, že ve skutkově obdobném případě (z hlediska počátku lhůty, okamžiku rozhodování apod.) správce daně rozhodl odlišně.

Krajský soud proto uzavřel, že správní orgány vyšly při výpočtu úroku z odpovídajícího znění zákona, včetně zohlednění zákona č. 230/2006 Sb.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nesprávného poučení o opravném prostředku v rozhodnutí finančního úřadu. Žalobkyně podala i přes nesprávné poučení rozsáhlé konkrétní námitky a zároveň blanketní odvolání. Finanční ředitelství se námitkami věcně zabývalo, čímž vadu rozhodnutí prvního stupně napravilo. V žalobě žalobkyně neuvedla žádné další námitky, které by nevznesla již v průběhu správního řízení. Nebyla tedy zkrácena na svých právech do takové míry, aby bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“).

[8] Předmětem sporu je výše úroku z přeplatku, který stát neoprávněně zadržoval po téměř sedmnáct let. Správce daně měl určit úrok v souladu s § 155 daňového řádu ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů, nikoliv podle předchozí úpravy zákona o správě daní a poplatků ve výši 140 % diskontní sazby. Přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu nedává správci daně právo ani povinnost postupovat podle právní úpravy platné do roku 2006. Tento závěr plyne z textu citovaného ustanovení i ze srovnání s jinými obdobnými instituty daňového řádu.

[9] Úrok z přeplatku byl počítán sice za určité předchozí období, ovšem v době, kdy byl platnou procesní normou daňový řád. Správce daně měl proto při výpočtu výše úroku postupovat výhradně podle § 155 daňového řádu. Pokud by zákonodárce chtěl, aby se výše úroku za určitá předchozí období počítala *„postaru“*, musel by to výslovně upravit v přechodných ustanoveních daňového řádu (jako např. v § 264 odst. 14 daňového řádu nebo v novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb.). Podle přechodných ustanovení se v řízení postupuje podle daňového řádu a to od účinnosti daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu neupravuje výši úroku, která je hmotněprávní otázkou, ale pouze procesní postupy při vracení přeplatku. Smyslem tohoto ustanovení je, aby daňovým subjektům, kterým vzniklo právo na vrácení přeplatku podle dosavadních předpisů, byly přeplatky vráceny v původních lhůtách.

[10] Argumentaci stěžovatelky podporuje také srovnání s právní úpravou úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, který je svou povahou příbuzným institutem. Daňový řád neobsahuje k tomuto institutu žádné přechodné ustanovení, úrok se proto počítá výhradně podle daňového řádu. Je nepravděpodobné, že zákonodárce zamýšlel upravit tyto dva typy úroků dopadajících na obdobné situace odlišně.

[11] Výklad a aplikace práva žalovaným vede k absurdním závěrům. Výše diskontní sazby v letech 2009 a 2010 činila pouze 0,35 %, použití této sazby tak vede k nemravně

nízké výši úroku. Úrok z vratitelného přeplatku by měl představovat ekonomicky přiměřenou náhradu za to, že daňový subjekt nemohl disponovat svými prostředky. Měl by tedy vyjadřovat minimálně cenu peněz. Zároveň by měl být sankcí pro správce daně za nesprávný postup spočívající v pozdním vrácení přeplatku. Výše úroku přiznaná správcem daně v posuzované věci však neplní ani jednu z těchto funkcí. Nevyjadřuje cenu peněz, neodpovídá ani míře inflace. Nepředstavuje ani sankci, ale spíše zvýhodnění státu, který si vypůjčil prostředky na financování svého rozpočtového schodku za jinak nedosažitelných podmínek (úrok 0,35 %).

[12] Přijatý výklad vede také k hrubé diskriminaci stěžovatelky ve srovnání s jinými daňovými subjekty. Dva subjekty postižené stejným nezákonným jednáním správce daně v podobě pozdního vrácení přeplatku například za rok 2011 by měly totiž podle tohoto výkladu nárok na úplně jinou výši odškodnění. Stěžovatelka, které stát dlužil na přeplatku po dobu 17 let, by měla nárok na úrok ve výši pouhých 0,35 % z dlužné částky, zatímco subjekt, kterému stát dlužil pouze za rok 2011, by měl nárok na úrok ve výši 14,75 %, tj. čtyřicetkrát více. Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že není splněna podmínka existence srovnatelných subjektů pro účely posouzení diskriminace. Rozhodná je okolnost, že daňovým subjektům náleží úrok z pozdě vráceného přeplatku za dobu po uplynutí lhůty k jeho vrácení. Samotná doba nevrácení přeplatku nebo okamžik jeho vzniku jsou pouze parametry této srovnatelné situace.
[13] Výklad žalovaného potvrzený krajským soudem je také v rozporu s důvodovou zprávou k daňovému řádu, ze které vyplývá, že smyslem právní úpravy bylo zachovat především původní lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku a uplatnit k nim nově pojatý úrok související s přeplatkem. Excesivním výkladem nelze nalézt v zákoně něco, co v něm jednoznačně není a co neodpovídá účelu, smyslu a kontextu právní úpravy. Přestože je nepochybné, která právní úprava má být použita, stěžovatelka dodala, že i v případě pochybností by mělo být rozhodnuto v její prospěch na základě zásady *in dubio mitius*.

[14] Stěžovatelka byla přesvědčena, že sankční úrok se při absenci výslovného ustanovení, které by stanovilo opak, musí počítat podle daňového řádu za celé období trvání vratitelného přeplatku. Daňový řád nepředpokládá, že by způsob výpočtu úroku měl sledovat okamžik vzniku daně (přeplatku). Krajský soud nesprávně směšuje okamžik vzniku přeplatku, který sám o sobě nezakládá povinnost hradit úrok, s okamžikem pozdního vrácení přeplatku z důvodu odmítnutí žádosti daňového subjektu, teprve tehdy vzniká nárok na úrok z pozdního vrácení přeplatku. Povinnost správce daně zaplatit úroky z přeplatku nevzniká vždy, ale pouze v situaci, kdy je přeplatek vrácen po stanovené lhůtě. Úrok je možné stanovit až po vrácení přeplatku. Ani z povinnosti správce daně zaplatit úroky z přeplatku, která je snad součástí postupu při vracení přeplatku, nelze dovodit sazbu úroku z přeplatku, neboť ten je hmotněprávním nárokem.

[15] V dalším okruhu námitek stěžovatelka poukázala na nesprávný úřední postup finančního úřadu. Stěžovatelka podala na základě poučení v rozhodnutí finančního úřadu proti tomuto rozhodnutí námitku, kde shrnula své výhrady proti výši úroku a poukázala na zjevné vady rozhodnutí. Současně podala blanketní odvolání, neboť se domnívala, že odvolání je zákonným opravným prostředkem v dané věci. Následně finanční úřad sdělil stěžovatelce, že považuje své rozhodnutí za vadné a nicotné a že podal návrh na jeho zrušení. Z rozhodnutí finančního ředitelství ovšem vyplývá, že finanční úřad vyhodnotil

námitku stěžovatelky jako odvolání a postoupil ji nadřízenému orgánu. O této skutečnosti stěžovatelku nevyrozuměl, a uvedl ji tak v omyl. S ohledem na sdělení správce daně stěžovatelka netušila, že odvolací řízení probíhá. Stěžovatelka tak byla zbavena možnosti doplnit své odvolání, které nebylo způsobilé k projednání. Řízení jako celek bylo procesně vadné. Byť stěžovatelka setrvala na stanovisku, že rozhodující je věcné posouzení, procesní pochybení finančního úřadu považovala za závažné. Krajský soud navíc nezohlednil vnitřní rozpornost rozhodnutí finančního úřadu, který ve výroku odkázal na § 155 daňového řádu, ale v odůvodnění na § 254 téhož zákona, nadto poučil stěžovatelku o možnosti podat námitky podle § 159 daňového řádu namísto odvolání, které bylo správným opravným prostředkem. Tato vada nebyla v rámci odvolacího řízení zhojena.

[16] Závěrem stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který byl příliš stručný a vágní. Krajský soud popsal procesní pochybení žalovaného v jednom odstavci, pominul však většinu předchozí argumentace stěžovatelky i žalovaného. Nakonec pouze lakonicky shrnul, že stěžovatelka nebyla zkrácena na svých právech do té míry, aby bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit. Nejpodstatnější je ovšem nepřezkoumatelnost odůvodnění ohledně výše úroků. Krajský soud cituje v napadeném rozsudku rozsudek Krajského soudu v Brně, podle kterého je „*více než vhodné*“, aby při placení úroků, které sledují osud daně, bylo postupováno podle téhož zákona. Proč by takový postup měl být více než vhodný a jak se takový postup vztahuje k výši úroků, zůstává záhadou. Poté krajský soud pochválil žalovaného za nástin historického vývoje dané problematiky a uvedl, že považuje za nadbytečné jej opakovat. Tím porušil § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, který lze ve věci použít na základě § 64 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení není přípustné opisovat ze spisu skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy. Z rozsudku není dále patrné, proč by měl účel právní úpravy odůvodnit výpočet úroku v neprospěch stěžovatelky. Krajský soud také nezohlednil námitku porušení dobrých mravů.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že namítaná procesní pochybení byla napravena v odvolacím řízení. Krajský soud tuto skutečnost potvrdil. V napadeném rozhodnutí finanční ředitelství velmi podrobně rozebralo procesní stránku věci a také vymezilo mechanismus vrácení přeplatku včetně počítání úroku z vratitelného přeplatku. Daňový řád připouští v přechodných ustanoveních koncepci nepravé retroaktivity (§ 264 odst. 1 a 2), z tohoto pravidla stanoví ovšem v navazujících ustanoveních výjimky. Jendou z těchto výjimek je právě § 264 odst. 10 daňového řádu. Původní žádost stěžovatelky ze dne 6. 12. 1993 byla správci daně doručena dne 14. 12. 1993. Lhůta pro vrácení přeplatku tedy začala běžet dne 15. 12. 1993. Pokud přechodná ustanovení daňového řádu hovoří o postupu při vrácení přeplatku, je třeba vykládat komplexně tento pojem a zahrnout do něj administrativní vyřízení žádosti o vrácení přeplatku, samotné vyplacení příslušné částky a případné vyplacení úroku z přeplatku, pokud jsou dány podmínky jeho vzniku. Proto se v posuzované věci mělo postupovat podle zákona o správě daní a poplatků, konkrétně podle jeho § 64 odst. 6. Na základě přechodných ustanovení v části páté čl. VI odst. 5 zákona č. 230/2006 Sb. pak bylo třeba postupovat podle zákona o správě daní poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. V této souvislosti žalovaný odkázal

na judikaturu správních soudů (např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2008, č. j. 11 Ca 226/2008 – 37, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 1. 2010, č. j. 59 Ca 88/2009 – 43, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/2013 – 41). Finanční úřad proto postupoval zcela v souladu se zákonem a nedopustil se pochybní namítaných v kasační stížnosti.

[18] Podle žalovaného nebyl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Z rozsudku je patrné, jakými úvahami se soud řídil a proč zjištěný skutkový stav podřadil pod příslušné právní normy. Stručnost odůvodnění sama o sobě nepřezkoumatelnost nezakládá.

IV. Replika stěžovatelky

[19] Stěžovatelka namítla, že žalovaný sice hovořil ve svém vyjádření o nápravě procesních pochybení, neuvedl však, jak konkrétně byla tato pochybení napravena. O konkrétní nápravě nehovoří ani žalobou napadené rozhodnutí, ani rozsudek krajského soudu.

[20] Žalovaný se ve vyjádření téměř nezabýval otázkou, zda měla být výše úroku stanovena podle daňového řádu, ale rozebíral převážně to, jaké znění zákona o správě daní a poplatků mělo být ve věci použito, přičemž uzavřel, že použitelné bylo jeho znění účinné do 31. 12. 2006. To však není předmětem sporu. Stěžovatelka nezpochybňuje, že na přeplatky vrácené v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 se za dobu účinnosti zákona o správě daní a poplatků použije tento zákon ve znění platném do 31. 12. 2006, tedy diskontní sazba. Přechodné ustanovení novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb. je jednoznačné a odkazuje konkrétně na § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, v němž je uveden postup i výše úroku. Stěžovatelka ovšem poukázala právě na rozdílnost přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. od přechodných ustanovení daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu jednoznačný odkaz neobsahuje. Srovnáním s úpravou úroku z prodlení podle § 264 odst. 14 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu lze dospět k závěru, že neuvedení jednoznačného odkazu v § 264 odst. 10 daňového řádu bylo záměrem zákonodárce. Argumenty žalovaného se této otázce vůbec nevěnují a s kasačními námitkami se proto zcela míjí.

[21] Nejvyšší správní soud navíc v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 47, dále též „*Kordárna*“), přiznal úrok z přeplatku vráceného za účinnosti daňového řádu i za období od 1. 12. 2010 podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

V. Postoupení věci rozšířenému senátu

[22] První senát Nejvyššího správního soudu se při předběžném posouzení kasační stížnosti zabýval mimo jiné otázkou rozhodné právní úpravy pro určení výše úroku v nyní posuzované věci. Přiklonil se k závěru, že přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového

řádu dopadá i na výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku. Pokud by měl ovšem na posuzovanou věc použít závěry rozsudku ve věci *Kordárna*, musel by stěžovatelce přiznat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu i za období před jeho účinností. Citovaný rozsudek totiž výslovně uvedl, že v dané věci „*za období od 1. 12. 2010* [...] *náleží stěžovatelce podle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku*". S takovým řešením se první senát neztotožnil, předložil proto otázku aplikace přechodných ustanovení daňového řádu k posouzení rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. usnesením ze dne 24. 6. 2015, č. j. 1 Afs 235/2014 – 43.

[23] Rozšířený senát usnesením ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 – 50, vrátil věc k rozhodnutí prvnímu senátu, neboť neshledal svou pravomoc k rozhodnutí. Skutečnost, že první senát nesdílí závěry učiněné ve věci *Kordárna* nebrání podle rozšířeného senátu rozhodnutí ve věci samé, neboť skutkový a právní stav věci projednávané sedmým senátem byl zjevně odlišný. Rozšířený senát poukázal na rozsudek ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 – 54, který se zabýval otázkou aplikace § 264 odst. 10 daňového řádu, a rozsudek ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/2013 – 42, který se zabýval právně obdobnou otázkou a vyjádřil se mimo jiné k tomu, zda je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vracení vratitelného přeplatku. Zároveň citovaný rozsudek neshledal přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. diskriminačními. První senát je názorem zde vysloveným, který nebyl dosud v judikatuře překonán, vázán. Z předkládacího usnesení nevyplývá, že by se chtěl první senát od názoru osmého senátu odchýlit. Na plné odůvodnění usnesení rozšířeného senátu soud pro stručnost odkazuje.

VI. Vyjádření stěžovatelky k usnesení rozšířeného senátu

[24] Stěžovatelka zaslala soudu k usnesení rozšířeného senátu své vyjádření. Podle jejího názoru rozšířený senát vyložil rozsudek ve věci *Kordárna* tak, že pro stanovení výše úroku není rozhodující okamžik, kdy vznikl zákonný nárok na jeho vrácení, ale okamžik, kdy správce daně takovou splatnost rozhodnutím přizná. V citované věci byl přiznán úrok podle § 155 daňového řádu za období od 1. 12. 2010, tj. za období před okamžikem splatnosti stanoveným rozhodnutím správcem daně (a za období před účinností daňového řádu). Jednalo se o daň z přidané hodnoty za srpen 2010, která byla vyměřena v dubnu 2011. Z usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že pro stanovení výše úroku z přeplatku jsou rozhodné dvě lhůty. První je lhůta, kdy vzniká vlastní zákonný nárok na přeplatek, tedy jakási obecná lhůta, kterou soud určil ke dni 1. 12. 2010. Tato lhůta platí, pokud správce daně nerozhodne jinak. Pokud však správce daně určí splatnost jinak, stává se prvně uvedená lhůta lhůtou „*nezralou*". Nezaniká, není však lhůtou splatnosti, ale pouze lhůtou, od níž běží úrok z přeplatku. Druhou je lhůta, kdy je přeplatek rozhodnutím správce daně skutečně přiznán, tím je uznána jeho splatnost. Ve věci *Kordárna* byla tato druhá lhůta určena rozhodnutím vydaným v roce 2011, tedy za účinnosti daňového řádu. Ke shodnému závěru dospěl rozšířený senát v odstavci 20, v němž uznal, že lhůta pro vrácení přeplatku nastala až v roce 2011, ale nezpochybnil původní „*nezralou*" lhůtu, od které je úrok počítán.

[25] Obdobným způsobem je podle stěžovatelky třeba vykládat sousloví „*lhůta stanovená*" v § 264 odst. 10 daňového řádu. Pokud se vrací přeplatek, jehož splatnost

nebyla stanovena (tzn. správce daně nevydal rozhodnutí, kterým by splatnost uznal) podle zákona o správě daní a poplatků, ale byla stanovena (tzn. přeplatek byl jako daň vyměřen) za účinnosti daňového řádu, postupuje se při výpočtu úroku podle daňového řádu. Jinými slovy, je-li vyplácen „*starý*“ přeplatek až v roce 2011, protože správce daně uznal jeho splatnost až v roce 2011, úročí se podle daňového řádu.

[26] Takto měl správce daně postupovat i v nyní posuzované věci. První „*nezralá*“ lhůta začala běžet dne 14. 1. 1994. Nenastala situace, kdy by správce daně pouze opomněl přeplatek uhradit, ale vydal rozhodnutí, kterým jej neuznal. Bez rozhodnutí správce daně nelze o splatnosti hovořit. Splatnost proto nastala až rozhodnutím správce daně vydaným za účinnosti daňového řádu dne 15. 9. 2011, kdy správce daně žádosti o vrácení přeplatku vyhověl. Obdobně jako ve věci *Kordárna* tedy splatnost nastala až za účinnosti daňového řádu, úrok by tedy i v nyní posuzované věci měl být počítán podle § 155 daňového řádu. Toto řešení měl zřejmě na mysli i rozšířený senát, pokud odkázal na rozsudek č. j. 8 Afs 15/2013 – 54. Pokud chtěl rozšířený senát odkazem na rozsudek č. j. 8 Afs 50/2013 – 41 poukázat na to, že i zde byl institut přeplatku a úroku vyložen komplexně, je třeba dodat, že tento závěr se týkal odlišně formulovaného přechodného ustanovení jiného zákona a nemůže být plně vztažen na výklad daňového řádu.

[27] Podle stěžovatelky je ovšem nejasný odstavec 22 usnesení rozšířeného senátu, který shledává shodu s názory vyslovenými osmým senátem, ale věc *Kordárna* považuje za skutkově a právně odlišnou. Stěžovatelka žádnou zásadní odlišnost od věci posuzované sedmým senátem neshledává. Závěrem stěžovatelka zdůraznila, že rozhodnutí soudu by mělo být nejen zákonné, ale i správné a spravedlivé.

VII. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

VII.1 Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[30] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovatelce, že napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z rozsudku je patrné, že rozhodným důvodem, pro který soud považoval přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu za použitelné i pro výpočet úroku z přeplatku, byla provázanost vratitelného přeplatku a úroku, který vzniká v případě jeho opožděného vrácení (srov. shrnutí výše v odst. [4] a [5]). Vyšel přitom z řešení přijatého jiným krajským soudem v právně obdobné věci a ztotožnil se závěry vyslovenými finančním ředitelstvím v napadeném rozhodnutí. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že považuje za přípustné, aby si krajský soud osvojil správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou, pokud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací

námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům (viz rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Tyto podmínky byly naplněny i v nyní posuzované věci. Také v případě námitky procesního pochybení finančního úřadu krajský soud dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů neshledal, že by nesprávný procesní postup finančního úřadu zasáhl do procesních práv stěžovatelky způsobem, který by odůvodňoval zrušení napadeného rozhodnutí (viz shrnutí výše v odst. [6]). Byť bylo odůvodnění krajského soudu poměrně stručné, z hlediska přezkoumatelnosti obstálo.

VII.2 Rozhodná právní úprava pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku

[31] V posuzované věci není sporné, že stěžovatelce náležel úrok z opožděně vráceného přeplatku na dani, sporná je ovšem výše tohoto úroku, resp. sazba, podle níž měla být výše úroku určena. Pro posouzení sporné otázky je přitom rozhodné, zda na posuzovanou věc dopadá přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, podle kterého platí, že „[j]*estliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vracení podle dosavadních právních předpisů*“.

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda je naplněna hypotéza citovaného ustanovení: „[j]*estliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona,* [...]“. Za tímto účelem je třeba posoudit, kdy se stal přeplatek stěžovatelky vratitelný a kdy začala běžet lhůta stanovená pro jeho vrácení. Při výkladu pojmu „*vratitelný přeplatek*“ je přitom třeba vyjít především z toho, jak tento pojem chápe daňový řád, neboť výklad pojmů použitých v témže předpise (včetně přechodných ustanovení) by měl být jednotný, není-li výslovně stanoveno jinak.

[33] Pojem „*přeplatek*“ je definován v § 154 odst. 1 daňového řádu jako „*částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*“. Jinými slovy, jedná se o částku převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. Ve srovnání s předchozí právní úpravou, která v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků definovala přeplatek jako „*částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství*“, je definice obsažená v daňovém řádu přesnější, nejedná se ale o věcnou změnu.

[34] Přeplatek může vzniknout různými způsoby, např. tehdy, kdy daňový subjekt uhradí (ať již omylem, v důsledku placení daně zálohami nebo ve snaze o zajištění určité rezervy pro případ budoucího zvýšení daně) daň vyšší, než je daň, kterou tvrdil a která byla následně stanovena. Ke vzniku přeplatku může dojít také v důsledku pozdějšího snížení stanovené daně, a to na základě doměření nižší daně, na základě rozhodnutí o opravném či dozorčím prostředku nebo na základě rozhodnutí soudu. Přeplatek může vzniknout také jako výsledek nároku daňového subjektu na vyplacení určité částky, aniž by ze strany daňového subjektu došlo k zaplacení určité částky. O takovou situaci půjde v případě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

[35] Různé způsoby vzniku přeplatku mají vliv také pro stanovení okamžiku jeho vzniku. Pokud se jedná o prosté „*přeplacení*“, vzniká přeplatek okamžikem zaplacení částky, která převyšuje splatné daňové pohledávky na daném osobním daňovém účtu. Odlišná je situace, kdy přeplatek vzniká na základě změny rozhodnutí o stanovení daně. Ke vzniku přeplatku dochází v tomto případě až v okamžiku změny daňové povinnosti, tj. právní mocí rozhodnutí, kterým je daň změněna či zrušena (srov. např. rozsudek ze dne 16. 6. 2004, č. j. 5 Afs 25/2003 – 57, č. 351/2004 Sb. NSS).

[36] Ustanovení § 154 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, kdy se přeplatek stává vratitelným. Ukládá správci daně převést přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, vyžádá-li si ho správce daně). Neexistuje-li takový nedoplatek, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Vratitelný přeplatek (na rozdíl od prostého přeplatku) je v dispozici daňového subjektu. Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o jeho vrácení nebo o jeho použití na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně (viz § 155 daňového řádu). Pojem „*vratitelný přeplatek*“ tedy vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno.

[37] Z citovaného ustanovení je zřejmé, že přeplatek se nestává vratitelným na základě rozhodnutí správce daně, ale přímo ze zákona okamžikem svého vzniku, v případě že nedošlo k jeho konzumaci jednotlivými nedoplatky, tedy v případě, kdy i po započtení všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně, příp. i u správce daně, který požádá o použití přeplatku na jím evidované nedoplatky, nadále existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu. Převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí.

[38] Obdobná pravidla převedení přeplatku na úhradu nedoplatku jiné daně obsahoval § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V případě neexistence nedoplatků se přeplatek v souladu s odstavcem 4 téhož ustanovení dostával do dispozice daňového subjektu, který byl oprávněn požádat o jeho vrácení. Ze znění citovaného ustanovení lze rovněž dovodit, že takový přeplatek považoval tehdejší zákon za „*vratitelný*“. O vratitelném přeplatku totiž dané ustanovení hovoří již k okamžiku podání žádosti o jeho vrácení (viz např. „*Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek* [...]“). Ani zákon o správě daní a poplatků tedy nepředpokládal, že by vratitelný přeplatek vznikal až vydáním rozhodnutí.

[39] Tato obecná pravidla pro okamžik vzniku vratitelného přeplatku platí v případě, že zákon nestanoví výslovně jinak.

[40] Zvláštní úpravu vzniku vratitelného přeplatku obsahuje např. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle § 105 vzniká vratitelný přeplatek vyměřením

nadměrného odpočtu, viz odstavec 1: „*Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek*, [...]“ (ve znění účinném do 31. 12. 2013 odstavec 4 téhož ustanovení výslovně stanovil, že „*za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč*“, toto ustanovení bylo s účinností od 1. 1. 2014 zrušeno zákonem č. 344/2013 Sb., přičemž podle důvodové zprávy došlo ke zrušení pro nadbytečnost). Odlišný okamžik vzniku přeplatku v případě nadměrného odpočtu oproti obecné úpravě potvrdil také Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2007 – 54, uzavřel, že „*v případě nadměrného odpočtu může přeplatek vzniknout až v okamžiku vyměření (na rozdíl od obecné úpravy v daňovém řádu, kde postačí samotný fakt, že částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství). Před okamžikem vyměření tedy žádný nadměrný odpočet neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti.*“ Obdobně v rozsudku č. j. 8 Afs 15/2013 – 42 Nejvyšší správní soud uvedl, že „[l]*hůta pro vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, je třicetidenní a běží ode dne vyměření nadměrného odpočtu.*“

[41] Uvedené zvláštní pravidlo se však v posuzované věci neuplatní, neboť se nejedná o DPH, a tedy ani o vrácení nadměrného odpočtu. Odlišný okamžik vzniku vratitelného přeplatku u nadměrného odpočtu je skutečností, která podstatně odlišuje nyní posuzovanou věci od věci *Kordárna* (viz odst. 20 usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 235/2014 – 50). Ve věci *Kordárna* vznikl přeplatek až vyměřením nadměrného odpočtu platebním výměrem, který byl vydán dne 26. 4. 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu. Od tohoto okamžiku taky začala běžet lhůta pro vrácení přeplatku (nadměrného odpočtu), nebyla tedy naplněna hypotéza § 264 odst. 10 daňového řádu, podle níž toto ustanovení dopadá pouze na přeplatky, u nichž „*lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“. Z tohoto důvodu nelze usnesení rozšířeného senátu vyložit způsobem, jakým činí stěžovatelka ve vyjádření ze dne 5. 9. 2016. Konstrukce vytvořená stěžovatelkou opomíjí výše nastíněné rozdíly odlišného vzniku nadměrného odpočtu a vratitelného přeplatku podle obecných pravidel, a z toho vyplývající lhůty pro vrácení přeplatku. Rozšířený senát naopak jednoznačně vyloučil, že by řešení přijaté ve věci *Kordárna* bylo použitelné i pro nyní posuzovanou věc.

[42] V posuzované věci vznikl přeplatek prostým „*přeplacením*“. Stěžovatelka uhradila daňovou povinnost na důchodové dani za zdaňovací období od 1. 1. 1990 do 31. 8. 1991, kterou měl původně státní podnik KORT. K úhradě této daňové povinnosti se zavázala v hospodářské smlouvě o převodu tohoto podniku, kterou uzavřela s Krajským národním výborem Severomoravského kraje. Tato smlouva byla prohlášena za neplatnou rozsudkem Krajského obchodního soudu v Ostravě ze dne 9. 9. 1994, sp. zn. 8 Cm 1190/92. Žádostí ze dne 6. 12. 1993 se stěžovatelka domáhala vrácení uhrazené částky s tím, že se nikdy nestala právním nástupcem státního podniku KORT, nemohla jí tedy ani vzniknout povinnost k úhradě daně za tento subjekt. Žádost o vrácení přeplatku byla předmětem soudních a správních řízení, které soud nepovažuje za nutné pro účely tohoto rozhodnutí rekapitulovat. Existence přeplatku byla nakonec deklarována v rozhodnutí ze dne 15. 9. 2011, č. j. 271183/11/388911804791, kterým finanční úřad vyhověl žádosti stěžovatelky o jeho vrácení. Rozhodnutí, kterým správce daně vyhověl žádosti o vrácení přeplatku, nezakládá daňovému subjektu nové právo. Jak již soud uvedl výše, nárok daňového subjektu vzniká okamžikem, kdy se přeplatek stal vratitelným. Rozhodnutí o vrácení přeplatku pouze deklaruje právo daňového subjektu vzniklé již ze zákona a zároveň

povinnost správce daně, rovněž vzniklou ze zákona, vratitelný přeplatek daňovému subjektu vrátit. Rozhodnutí o vrácení přeplatku nemá konstitutivní povahu na rozdíl např. od platebního výměru na doměření daně (ke konstitutivní povaze dodatečného platebního výměru, a naopak deklaratorní povaze platebního výměru, kterým správce daně sděluje výši penále, srov. např. rozsudek ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 – 51).

[43] S ohledem na výše uvedená východiska týkající se okamžiku vzniku vratitelného přeplatku a konkrétní skutkové okolnosti soud považuje za nepochybné, že ke vzniku vratitelného přeplatku nedošlo v posuzované věci právní mocí rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení přeplatku. Správce daně neučinil vůči stěžovatelce žádný úkon směřující k vyměření či vymáhání důchodové daně státního podniku KORT. Stěžovatelka uhradila částku 3.840.300 Kč dobrovolně v domnění, že na ni přešla daňová povinnost státního podniku KORT. Stěžovatelka se však právním nástupcem státního podniku KORT nikdy nestala, nepřešla na ni tedy ani jeho daňová povinnost. Částka, kterou uhradila, byla od počátku platbou bez právního důvodu (nevztahovala se k žádné daňové povinnosti stěžovatelky), a tedy přeplatkem na osobním daňovém účtu stěžovatelky. Tento přeplatek se stal vratitelným již v době, kdy stěžovatelka uhradila daň, ke které nebyla povinna, přičemž v posuzované věci není sporné, že neexistoval jiný nedoplatek, na který by byl správce daně povinen tuto uhrazenou částku započítat.
[44] Lhůta pro jeho vrácení byla stanovena na základě § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků: „*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.*“ Obdobnou konstrukci lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku obsahuje § 155 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „[p]*okud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2* [...]“. V obou případech tedy lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku začíná běžet 30 dnů od doručení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku správci daně.

[45] Žádost stěžovatelky o vrácení přeplatku byla správci daně doručena dne 14. 12. 1993, soud proto považuje za nepochybné, že „*lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku*“ započala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Lze proto učinit dílčí závěr, že v posuzované věci byla naplněna hypotéza § 264 odst. 10 daňového řádu. Dále se proto soud zabýval důsledky, které z tohoto závěru vyplývají. Jinými slovy, jaký význam má dispozice „*postupuje se při jeho vracení podle dosavadních právních předpisů*“.

[46] Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému a krajskému soudu, že pojem „*postupuje se při vracení přeplatku*“ je třeba vykládat komplexně, tedy tak, že zahrnuje i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku.

[47] Předně soud neshledal důvod vykládat pojem „*postupuje se*“ zužujícím způsobem tak, že by zahrnoval pouze procesní ustanovení. Zákonodárce běžně používá tento výraz i v situacích, které nepochybně nemíří pouze na procesní ustanovení, ale i na hmotněprávní úpravu. Příkladmo lze odkázat na § 20 odst. 9, § 21 odst. 4 nebo § 15 odst. 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení. Posledně citované ustanovení např.

výslovně stanoví „*při vracení přeplatku se postupuje podle § 17*“, přičemž § 17 stanoví mimo jiné pravidla pro výpočet úroku z přeplatku (a to ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky). Zmínit lze také přechodná ustanovení k novele zákona o pojistném na sociální zabezpečení provedené zákonem č. 267/2014 Sb., která v čl. XII stanoví: „*2. Při nesplnění nebo porušení povinností uložených zaměstnavateli zákonem č. 589/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. 3. Řízení ve věcech nesplnění nebo porušení povinností podle bodu 2 zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a pravomocně neskončená před tímto dnem se dokončí podle zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Pokud by pojem „*postupuje se*“ v čl. XII odst. 2 měl mířit pouze na procesní otázky, bylo by toto ustanovení obsoletní s ohledem na odstavec 3 téhož ustanovení. Obdobně pojem „*postupuje se*“ lze nalézt v řadě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která nepochybně odkazují na hmotněprávní úpravu [srov. např. § 4 odst. 1 písm. v) a x), § 5 odst. 4, 6 a 8, § 6 odst. 14, § 7 odst. 11, § 10 odst. 2 a 5, § 15 odst. 1 a další]. Z uvedených příkladů vyplývá, že zákonodárce používá pojem „*postupuje se podle*“ jako synonymum pro výraz „*použije se*“ určitá právní norma, a to bez ohledu na to, zda daná norma obsahuje procesně právní nebo hmotněprávní pravidla.

[48] Soud nepřisvědčil stěžovatelce, že z rozsahu § 246 odst. 10 je vyloučen výpočet (určení sazby) úroku, protože toto přechodné ustanovení hovoří „*pouze*“ o vracení přeplatku. Vracení přeplatku je širší zastřešující pojem, který v sobě zahrnuje nejen vyřízení samotné žádosti o vrácení přeplatku a vyplacení příslušné částky, ale i případné vypočtení a vyplacení úroku z přeplatku, jsou-li splněny podmínky jeho vzniku. Úrok není samostatnou věcí v právním smyslu, ale je příslušenstvím věci hlavní (přeplatku), měl by tedy sdílet stejný právní režim jako přeplatek samotný. Byť úrok nemusí vzniknout vždy, ale pouze tehdy, pokud správce daně nevrátí přeplatek ve stanovené lhůtě, nárok na úrok v případě opožděného vrácení vzniká přímo ze zákona. Jsou-li naplněny podmínky pro jeho vznik, je neopomenutelnou součástí v procesu vracení přeplatku.

[49] Výše uvedené závěry nejsou zpochybněny odlišným zněním přechodného ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu, podle kterého platí, že „[p]*ro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.*“ Z citovaného ustanovení je zřejmé, že stanoví pravidlo pro střet staré a nové právní úpravy týkající se úroku z prodlení, aniž by mířilo na širší otázky, které by mohly být s tímto úrokem spojeny. Tato skutečnost nevylučuje, že přechodné ustanovení v odstavci 10 téhož ustanovení stanoví svůj rozsah šířeji jako postup při vracení přeplatku, který v sobě zahrnuje i výpočet úroku. Užije-li zákonodárce obecnějšího pojmu, není nepochybně povinen vyjmenovávat všechny jeho dílčí složky. Srovnání odstavce 14 a odstavce 10 proto argumentaci stěžovatelky nepodporuje.

[50] Soud nepřisvědčil ani námitce, že omezení § 264 odst. 10 daňového řádu na procesní otázky vyplývá ze srovnání s čl. VI. bodem 5 zákona č. 230/2006 Sb., který stanovil přechodné ustanovení k nové úpravě výpočtu úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Podle přechodného ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. se „[ú]*prava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona* […] *použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani,*

jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.“ Již výše soud uzavřel, že výraz „*postupuje se podle*“ odpovídá svým významem výrazu „*použije se*“, v použití odlišných sloves vyjadřujících odkaz na relevantní právní úpravu proto neshledává podstatnou odlišnost. Rozdíl, který by měl podpořit argumentaci stěžovatelky, soud neshledává ani ve skutečnosti, že čl. VI. bod 5 zákona č. 230/2006 Sb. odkazuje na konkrétní ustanovení (§ 64 odst. 6) obsahující i úrokovou sazbu, zatímco § 264 odst. 10 odkazuje obecněji na zákon o správě daní a poplatků. Ustanovení § 64 odst. 6 obsahující pravidla pro výpočet úroku je nepochybně součástí zákona o správě daní a poplatků. Nelze proto úspěšně tvrdit, že použitím výrazu „*postupuje se ... podle dosavadních právních předpisů*“, je použití tohoto ustanovení vyloučeno.

[51] Pro záměr zákonodárce vyloučit z § 264 odst. 10 daňového řádu výpočet úroku z přeplatku nesvědčí ani důvodová zpráva k daňovému řádu, jíž se stěžovatelka dovolávala. Podle důvodové zprávy tehdejší § 264 bod 4 vládního návrhu (přijatý nakonec jako posuzovaný odstavec 10) „*určuje zachování stávajících pravidel pro výpočet lhůt pro vrácení vratitelného přeplatku, pokud tyto započaly běžet před účinností nové právní úpravy. Na tom závisí i skutečnost, od kdy se uplatní nově pojatý úrok související s vratitelným přeplatkem.*“ Z citovaného odůvodnění lze naopak dovodit, že při koncipování předmětného ustanovení zákonodárce uvažoval i o úrocích, nejen o samotném vrácení přeplatku bez navazujícího postupu. Samotný výpočet úroku se v daňovém řádu oproti znění zákona o správě daní a poplatků účinnému ke dni 31. 12. 2010 nezměnil. Ze zmínky o nově pojatém úroku nelze dovodit, že by se v případě přeplatků splňujících hypotézu daného přechodného ustanovení měl úrok vypočítat podle daňového řádu, zatímco samotný přeplatek by se vracel podle zákona o správě daní a poplatků. Takový výklad důvodové zprávy by šel nad rámec toho, co lze dovodit ze zákona samotného. Přestože důvodová zpráva může v určitých případech osvětlit úmysl historického zákonodárce a přinést důležitá výkladová vodítka, nelze ji považovat za rozhodný výkladový zdroj tam, kde jde nad rámec zákona nebo je s ním v rozporu (srov. např. rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013 – 78, odst. 45).

[52] Z výše uvedených důvodů soud nepřisvědčil stěžovatelce, že § 264 odst. 10 daňového řádu předvídá pouze procesní důsledky a vylučuje použití zákona o správě daní a poplatků pro výpočet úroku z přeplatku. Naopak citované ustanovení je třeba vykládat tak, že odkazuje na použití zákona o správě daní a poplatků pro účely vrácení vratitelného přeplatku včetně výpočtu a vrácení úroku, pokud je přeplatek vrácen po stanovené lhůtě. Správní orgány proto nepochybily, když za rozhodnou právní úpravu v posuzované věci považovaly zákon o správě daní a poplatků.

[53] Zároveň je třeba dodat, že správní orgány vyřešily správně i střet různých časových znění zákona o správě daní a poplatků. Výklad přechodného ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. stěžovatelka nezpochybnila, naopak výslovně připustila, že dané přechodné ustanovení odkazuje na výpočet úroku podle pravidel účinných do 31. 12. 2006. Soud proto neshledal důvod se touto otázkou podrobněji zabývat a odkazuje na svou ustálenou judikaturu, která výklad přijatý správními orgány potvrzuje (viz např. rozsudek č. j. 8 Afs 50/2013 – 42 a judikaturu citovanou v jeho odst. 25).

[54] Soud si je vědom, že určení rozhodné právní úpravy je ve výsledku s ohledem na skutkové okolnosti pro stěžovatelku podstatně méně příznivé, než by byl výpočet úroku podle daňového řádu. Byť soud rozhoduje vždy v podmínkách konkrétního případu a ve vztahu k právům a povinnostem určitého subjektu, nemůže přijmout řešení, které by se v podmínkách konkrétního řešeného případu jevilo jako vhodnější či individuálně spravedlivější, ale za cenu toho, že by „*přepsal*" pravidla stanovená zákonodárcem. V oblasti hospodářských práv, do níž patří i daňové zákonodárství, má zákonodárce zpravidla široký prostor k uplatnění své představy o nastavení pravidel a o přípustných mezích odlišného zacházení (v podrobnostech viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, nebo ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53, odst. 34 a násl.). Nejvyšší správní soud neshledal, že by v posuzované věci zákonodárce překročil přípustnou míru politického uvážení a že by přijatá úprava měla diskriminační důsledky, které by byly v rozporu s ústavním pořádkem nebo zákazem diskriminace (pro srovnání lze uvést, že v oblasti sociálního zabezpečení je v případě přeplatku úrok stanoven i v současné době jako 140 % diskontní úrokové sazby ČNB, tedy shodně jako tomu bylo v oblasti daní do konce roku 2006, viz § 17 odst. 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení). Soudu proto nepřísluší posuzovat, zda řešení zvolené zákonodárcem bylo tím nejlepším možným řešením nebo zda bylo možné přijmout jiné (mírnější) řešení.

[55] Soud neshledal ani podmínky pro použití zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. Tato zásada se uplatní tehdy, pokud je právní norma natolik nejednoznačná, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. V nyní posuzované věci však neexistovaly dva rovnocenné konkurující si výklady, u nichž by bylo třeba posoudit, zda je jeden z těchto výkladů ve prospěch daňových subjektů.

VII.3 Námitka procesních pochybení finančního úřadu

[56] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani poslednímu okruhu námitek týkajícímu se nesprávného postupu finančního úřadu. Pochybení finančního úřadu spočívající v nesprávném poučení stěžovatelky o možnosti podat námitku, namísto odvolání, uznalo již finanční ředitelství. Konkrétní a rozsáhlé námitky, které stěžovatelka uplatnila v souladu s (nesprávným) poučením, finanční ředitelství posoudilo jako námitky odvolací a věcně je vypořádalo v rámci napadeného rozhodnutí. V žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatelka neupřesnila, jaké další námitky a argumenty nemohla v odvolacím řízení uplatnit. Ve shodě s krajským soudem proto Nejvyšší správní soud uzavřel, že nesprávný postup finančního úřadu stěžovatelku nezkrátil na jejich procesních právech způsobem, který by odůvodňoval zrušení napadeného rozhodnutí.

VIII. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[57] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26. ledna 2017

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu