



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **SLOT Group, a.s.**, sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zast. Mgr. Alešem Smetankou, advokátem, sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 3 2012, č. j. 3775/12-1400-102653,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „*správce daně I. stupně*“) ze dne 6.4.2010, č. j. FÚ 1-71/610/10/Br., kterým byl za rok 2005 stanoven úrok z přeplatku na správním poplatku za vydání rozhodnutí ve věci loterií [položka 20 písm. d) přílohy zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích (dále jen „*zákon o správních poplatcích z roku 1992*“)], ve výši 1.795.089,- Kč.

V žalobě se ke skutkovým okolnostem uvádí, že správní poplatek byl původně dvěma platebními výměry správce daně I. stupně ze dne 15.5.2006 vyměřen ve výši celkem 32.490.641,- Kč. Poplatek byl však vyměřen v nezákonné výši a po zásahu správního soudu byla jeho výše rozhodnutím žalovaného ze dne 20.11.2009, č. j. 14394/09-1400-102653, změněna na 10.000.000,- Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce původně poplatek zaplatil ve vyměřené výši, mu vznikl přeplatek, který byl rozhodnutím správce daně I. stupně ze dne 23.6.2010, č. j. FÚ 1-71/1188/10/Br, použit na úhradu nedoplatků na též správním poplatku vyměřeném za léta 2007 a 2008. Odvolání proti rozhodnutí o použití přeplatku

žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27.12.2010, č. j. 16350/10-1400-102653. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce ve správním soudnictví nebránil.

Původně žalobu podala společnost EL RANCHO a.s., která však dne 31.10.2012 zanikla přeměnou, v jejímž důsledku se jejím univerzálním právním nástupcem stala společnost SLOT Group, a.s. O procesním nástupnictví soud rozhodl usnesením ze dne 12.12.2012, č. j. 7 Af 7/2012-46. Pro zjednodušení jsou v tomto rozhodnutí oba subjekty označovány jako „žalobce“.

Po zahájení soudního řízení dne 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě kterého Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou v tomto rozhodnutí oba orgány označovány jako „žalovaný“.

V prvním žalobním bodu žalobce uvádí, že se žalovaný neřídil dříve vysloveným právním názorem Městského soudu v Praze, který již ve věci jednou rozhodl rozsudkem ze dne 6.12.2011, č. j. 11 Af 18/2011-45, a to tak, že původní zamítavé rozhodnutí o odvolání žalobce zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Mezi žalobcem a žalovaným je sporné, zda měl být na vyměření úroku z přeplatku aplikován zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), který byl platný do 31.12.2010, anebo zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který je účinný od 1.1.2011. Městský soud v Praze dle názoru žalobce v předchozím rozhodnutí ve věci jednoznačně vyjádřil závazný názor, že na věc má být aplikováno ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, a proto má být úrok vypočten podle ustanovení daňového řádu. Ačkoliv byl žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. tímto názorem v dalším řízení vázán, neřídil se jím, a aplikoval zákon o správě daní. Tím své rozhodnutí zatížil nezákonností.

Druhý žalobní bod namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která dle žalobce spočívá v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími námitkami a neposkytl žádné vysvětlení, z jakého důvodu se neřídil závazným rozhodnutím Městského soudu v Praze.

Ve třetím žalobním bodu žalobce polemizuje s důvody, pro které žalovaný aplikoval zákon o správě daní, a nikoliv daňový řád. Je přesvědčen, že v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu měla být pro výpočet úroku z nezákonného jednání správce daně užita úprava § 254 daňového řádu, a nikoliv § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Žalovaný dle žalobce nepřipustně interpretoval přechodná ustanovení daňového řádu v neprospěch daňového subjektu, čímž porušil princip *in dubio mitius*, jímž je dle ustálené judikatury výklad daňových zákonů ovládán. Tím byly porušeny ústavní garance, především právo žalobce vlastnit majetek, zásada právní jistoty, princip výkonu veřejné moci jen na základě zákona a v jeho mezích a zásada ukládání povinností pouze na základě zákona.

Dle čtvrtého žalobního bodu je z § 264 odst. 1 daňového řádu zřejmé, že základním intertemporálním pravidlem tohoto procesního předpisu je nepravá retroaktivita, tedy aplikace daňového řádu na všechny postupy zahájené podle předchozí právní úpravy, a to od okamžiku jeho účinnosti. Dle názoru žalobce je nesprávný názor žalovaného, že lze na danou věc aplikovat § 264 odst. 14 daňového řádu, který se vztahuje na povinnost daňového subjektu platit úrok z prodlení se zaplacením daně, což je však institut zcela odlišný od úroku z neoprávněného jednání správce daně. Aplikace tohoto ustanovení na věc žalobce je nepřipustným použitím analogie, respektive extenzivního výkladu v neprospěch daňového

subjektu. Jelikož bylo o věci rozhodnuto až po 1.1.2011, měl být na výpočet úroku aplikován daňový řád.

Pátý žalobní bod směřuje proti nesprávnému určení základu pro výpočet úroku, tedy nesprávnému určení výše přeplatku. Žalobce podle původních, nezákonných platebních výměrů zaplatil dne 31.5.2006 na správním poplatku 32.490.641,- Kč. Poplatek mu byl v zákonné výši 10.000.000,- Kč vyměřen teprve až rozhodnutím žalovaného ze dne 20.11.2009, kterým byl jeden z původních platebních výměrů změněn. Žalovaný proto pochybil, pokud úrok vypočítal z přeplatku ve výši 22.490.641,- Kč, neboť až do rozhodnutí z roku 2009 nebyl poplatek zákonně vyměřen ani, pokud jde o zbývajících 10.000.000,- Kč. Žalobce má proto za to, že až do rozhodnutí z roku 2009 činil jeho přeplatek celých 32.490.641,- Kč.

V šestém žalobním bodu žalobce namítá, že žalovaný nesprávně stanovil počátek plynutí doby, za niž je žalovaný povinen zaplatit úrok. Toto pochybení se opět odvíjí od aplikace zákona o správě daní namísto daňového řádu, podle jehož § 254 odst. 1 úrok náleží ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Úrok by měl proto náležet od 2.6.2006, neboť poplatek byl splatný dne 1.6.2006. Žalovaný však úrok počítal až od 16.6.2006.

Podle sedmého žalobního bodu žalobce považuje za nesprávně určený i konec doby, po niž právo na úrok vznikalo. Přeplatek na správním poplatku za rok 2005 byl použit na uhrazení nedoplatku na též poplatku za léta 2007 a 2008, který žalobce, jak sám uvádí, neuhradil právě proto, že považoval výši poplatku za rok 2005 za nezákonnou. Primárně žalobce argumentuje, že k použití přeplatku postupem podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní mohlo dojít nejdříve k okamžiku, kdy o tom bylo vydáno rozhodnutí. Pravomocně přitom o použití přeplatku na nedoplatky správního poplatku za léta 2007 a 2008 bylo rozhodnuto až rozhodnutím žalovaného ze dne 27.12.2010, které bylo žalobci doručeno dne 12.1.2011. Úrok je tedy třeba počítat až do okamžiku zániku přeplatku dne 12.1.2011, neboť žádné ustanovení relevantních právních předpisů nezakládá pravomoc správce daně rozhodnout o zpětném použití přeplatku.

Pro případ, že by se soud s uvedenou argumentací neztotožnil, žalobce alternativně tvrdí, že k zániku přeplatku nemohlo dojít dříve, než byl přeplatek pro žalobce splatný, respektive vymahatelný. K použití přeplatku nemohlo dojít s účinností k okamžiku předcházejícímu pravomocnému rozhodnutí o výši daňové povinnosti. Žalobce je přesvědčen, že je třeba aplikovat obecný soukromoprávní princip zániku pohledávky započtením, tedy že k započtení nemůže dojít dříve, než se pohledávky střetnou, tedy než se obě stanou splatnými, respektive vymahatelnými. K analogickému užití tohoto principu žalobce odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 2.7.2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, a navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu. Okamžik splatnosti nedoplatku přitom dle žalobce nastal až snížením původně vyměřeného správního poplatku rozhodnutím žalovaného ze dne 20.11.2009, které nabylo právní moci dne 10.12.2009. Pokud jde o částku 22.490.641,- Kč, nemohlo k jejímu použití na nedoplatky z let 2007 a 2008 dojít dříve, než 10.12.2009. Ohledně částky 10.000.000,- Kč má žalobce v návaznosti na argumentaci uvedenou k pátému žalobnímu bodu za to, že tato částka též tvořila přeplatek až do okamžiku, než byl poplatek pravomocně vyměřen v zákonné výši. Tato část přeplatku mohla být na uhrazení nově vyměřené daňové povinnosti použita až dne 26.12.2009, tedy 15 dnů po právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2009, jímž byl poplatek za rok 2005 vyměřen v zákonné výši. Teprve tehdy se totiž dle názoru žalobce poplatek stal v souladu s § 6 odst. 2 zákona o správních poplatcích z roku 1992 splatným.

Žalobce uzavírá, že jakkoliv žalovaný, dle jeho názoru nezákonně, dovodil, že přeplatek lze k úhradě nedoplatků použít se zpětnou účinností, nemůže tento jeho postup mít dopad na vznik úroku z přeplatku, který je samostatným nárokem, jenž prokazatelně vznikl a nemůže se zpětnou účinností zaniknout. Proto má žalobce za to, že úrok se musel zvyšovat po celou dobu právní existence přeplatku, tedy až do 12.1.2011, resp. alternativně nejméně do 26.12.2009.

V osmém, posledním žalobním bodu žalobce tvrdí, že žalovaný úrok vypočítal podle nesprávné sazby. I tento žalobní bod se odvíjí od přesvědčení žalobce, že na výpočet úroku měl být aplikován daňový řád, a nikoliv zákon o správě daní. Dle § 254 daňového řádu sazbu úroku činí výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, platná k prvnímu dni příslušného kalendářního pololetí, zvýšená o 14 procentních bodů. Žalovaný však úrok počítal podle sazby uvedené v § 64 odst. 4 zákona o správě daní.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Dle žalovaného soud v rozsudku č.j. 11 Af 18/2011-45 uvedl, že žalovaný musí v novém rozhodnutí vyložit, jak aplikoval přechodná ustanovení daňového řádu. To také žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí učinil. Vzhledem k tomu, že veškeré úkony spojené s přeplatkem byly provedeny za účinnosti zákona o správě daní, je na věc třeba aplikovat právě tento zákon. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu by dle žalovaného bylo možné postupovat teprve tehdy, pokud by tyto úkony byly učiněny až po 1.1.2011. Dále žalovaný odkázal na § 264 odst. 2 daňového řádu, podle něhož právní úkony a jejich účinky ve správě daní, které nastaly před 1.1.2011, zůstávají zachovány. Jelikož účinky platebního výměru, jímž byl vyměřen správní poplatek za rok 2005, nastaly dne 15.5.2006, měl by se i výpočet úroku řídit tehdy platnou právní úpravou. K ostatním žalobním bodům žalovaný odkázal na obsah správního spisu.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce opětovně uvedl, že žalovaný i nadále nerespektuje závazný právní názor vyjádřený dříve Městským soudem v Praze, ačkoliv sám připouští, že městský soud považoval za správné na věc aplikovat přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Odkaz na § 264 odst. 2 daňového řádu má žalobce za zcela nepřipadný, neboť je též v rozporu s předchozím rozhodnutím městského soudu. O zachování účinků rozhodnutí vydaných před účinností daňového řádu nelze hovořit; původní platební výměry, jimiž byl vyměřen správní poplatek za rok 2005, byly zrušeny, a proto nemohly vyvolat žádné právní následky, zatímco rozhodnutí o úroku z přeplatku nabylo právní moci až po účinnosti daňového řádu, kdy bylo rozhodnuto o odvolání proti němu. Podle komentářové literatury k § 264 odst. 2 přitom dle žalobce nemůže rozhodnutí vyvolat právní účinky dříve, než okamžikem právní moci.

Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Platebním výměrem ze dne 15.5.2006, č. j. FÚ 1-71/1099/06/Vod., správce daně I. stupně vyměřil žalobci správní poplatek podle položky 20 písm. d) zákona o správních poplatcích z roku 1992, za rok 2005 ve výši 28.108.413,- Kč. Platebním výměrem z téhož dne, č. j. FÚ 1-71/1100/06/Vod., správce daně I. stupně vyměřil žalobci správní poplatek podle položky 21 písm. b) zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (dále jen „zákon o správních poplatcích z roku 2004“), za rok 2005 ve výši 4.382.228,- Kč. Jednalo se o tentýž poplatek, který však s ohledem na účinnost nového zákona o správních poplatcích od 16.1.2005 musel být vyměřen podle obou předpisů podle toho, kdy poplatková povinnost vznikla; celkem byl však za rok 2005 vyměřen poplatek ve výši 32.490.641,- Kč. Proti těmto platebním výměrům žalobce brojil odvoláními, jež byla žalovaným zamítnuta. Následně však

žalobce uspěl v řízení ve správním soudnictví, když Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25.11.2008, č. j. 10 Ca 383/2006-191, rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil proto, že jimi byl správní poplatek vyměřen ve výši přesahující horní zákonnou hranici 10.000.000,- Kč. Nato vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 20.11.2009, č. j. 14394/09-1400-102653, jímž byl první platební výměr (na částku 28.108.413,- Kč) změněn tak, že výše poplatku byla snížena na 10.000.000,- Kč. Dále žalovaný vydal rozhodnutí z téhož dne, č. j. 14391/09-1400-102653, jímž byl druhý platební výměr (na částku 4.382.228,- Kč) zrušen.

Rozhodnutím ze dne 23.6.2010, č. j. FÚ 1-71/1188/10/Br., správce daně I. stupně určil, že přeplatek na poplatek za rok 2005, který vznikl ke dni 2.6.2006, bude podle § 64 zákona o správě daní použit na uhrazení nedoplatku na správním poplatku za provozování sázkové hry za rok 2007 ve výši 10.000.000,- a částečné uhrazení nedoplatku za provozování sázkové hry za rok 2008 ve výši 16.996.992,- Kč. Správní poplatek za rok 2007 se stal splatným dne 30.10.2009 na základě platebního výměru vydaného správcem daně I. stupně dne 12.10.2009, č. j. FÚ 1-71/2332/09/Br., jenž nabyl právní moci dne 15.10.2009. Správní poplatek za rok 2008 se stal splatným dne 9.11.2009 na základě platebních výměrů vydaných správcem daně I. stupně dne 20.10.2009, č. j. FÚ 1-71/2402-2405/09/Br, které nabyly právní moci dne 23.10.2009. Proti rozhodnutí o použití přeplatku žalobce podal odvolání, jež bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 27.12.2010, č. j. 16350/10-1400-102653, zamítnuto. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí dále nebránil.

Dále správní orgán rozhodnutím ze dne 6.4.2010, č. j. FÚ 1-71/610/10/Br., stanovil podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní úrok z přeplatku částkou 1.795.089,- Kč. Úrok počítal za období od 16.6.2006, kdy uplynula lhůta k vrácení přeplatku, do 30.10.2009, respektive 9.11.2009, kdy vznikly nedoplatky, na jejich uhrazení byl přeplatek použit.

Proti rozhodnutí o úroku žalobce podal odvolání, jež žalovaný rozhodnutím ze dne 12.1.2011, č. j. 260/11-1400-102653, zamítl. Původní rozhodnutí o odvolání však zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 6.12.2011, č. j. 11 Af 18/2011-45. V něm městský soud uvedl, že žalovaný při svém rozhodování o odvolání nijak nezohlednil, že rozhoduje již po účinnosti daňového řádu, a proto nemůže bez další úvahy na věc aplikovat zákon o správě daní. Proto věc vrátil k dalšímu řízení s pokynem, aby žalovaný vyložil, jak na věc aplikuje přechodná ustanovení daňového řádu.

Podruhé žalovaný rozhodl o odvolání proti rozhodnutí o úroku nyní napadeným rozhodnutím ze dne 13.3.2012, č. j. 3775/12-1400-102653, jímž odvolání opět zamítl. Předně se žalovaný vyjádřil k otázce aplikace přechodných ustanovení daňového řádu, přičemž dospěl k závěru, že na výpočet úroku má být aplikován zákon o správě daní. Tento svůj závěr opřel o ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu, dle něhož se pro výpočet úroku z prodlení užije dosavadních právních předpisů. Toto ustanovení by mělo být aplikováno analogicky též na úrok z přeplatku, aby byl správce daně a daňový subjekt v obdobné situaci. Dále žalovaný poukázal na § 264 odst. 10 daňového řádu, podle něhož se užije dosavadních právních předpisů, jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Jelikož patnáctidenní zákonná lhůta pro vrácení přeplatku počala plynout dne 1.6.2006, je třeba použít tehdy účinný zákon o správě daní.

Dále se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s ostatními odvolacími námitkami. Pokud jde o spornou výši přeplatku, dospěl žalovaný k závěru, že žalobce zaplatil o 22.490.641,- Kč více, než kolik činila jeho zákonná poplatková povinnost, která byla stanovena platebním výměrem ze dne 15.5.2006 po jeho změně rozhodnutím žalovaného ze dne 20.11.2009 na 10.000.000,- Kč. Proto činil přeplatek

22.490.641,- Kč, a nikoliv 32.490.641,- Kč, jak tvrdí žalobce. K otázce okamžiku zániku přeplatku jeho použitím na jiné daňové povinnosti žalovaný odkázal na ustanovení § 64 odst. 6 věty čtvrté zákona o správě daní, podle něhož se přeplatek použije podle odstavců 2 a 3 (mj. použití na nedoplatky jiných daní) s účinností od počátku běhu lhůty pro jeho vrácení, která začíná běžet dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně. Účinek použití přeplatku na vyrovnání nedoplatků tedy nastane v den, kdy se přeplatek a nedoplatek setkají na osobním daňovém účtu daňového subjektu, nikoliv až okamžikem zjištění existence přeplatku. Proto se žalovaný ztotožnil se správcem daně, že má žalobce nárok na úrok za období od 16.6.2006 do 30.10.2009, respektive 9.11.2009. Pokud jde o sazbu úroku, vycházel správce daně I. stupně správně z § 64 odst. 6 zákona o správě daní, ve znění do 31.12.2006, a stanovil sazbu ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné první den kalendářního čtvrtletí.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a věc posoudil následovně.

Nejprve bylo třeba posoudit druhý žalobní bod, v němž žalobce namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21.12.2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS). Soud se s žalobcem neztotožňuje v závěru, že žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu na věc aplikoval zákon o správě daní, a nikoliv daňový řád. Na straně 4 napadeného rozhodnutí žalovaný jednoznačně vysvětlil, že zákon o správě daní aplikoval s odkazem na § 264 odst. 10 a 14 daňového řádu. I další úvahy, které jej vedly k zamítnutí žalobcova odvolání, jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětleny zcela jednoznačně, a proto toto rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné.

Dále se soud zabýval prvním žalobním bodem, tedy tvrzením žalobce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku č.j. 11 Af 18/2011-45. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, avšak pouze tehdy, je-li takový právní názor jednoznačný. Rozsudkem č.j. 11 Af 18/2011-45 soud sice zrušil napadené rozhodnutí o odvolání pro nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., avšak zároveň uložil žalovanému, aby v novém rozhodnutí o odvolání žalobce .. podrobně vysvětlil a náležitě zdůvodnil, podle jaké právní úpravy postupuje, tj. provedl rozbor ustanovení § 264 zákona č. 280/2009 Sb. a posoudil, podle jaké právní úpravy je třeba v této věci dále postupovat. Citovaná část odůvodnění vykazuje určitý rozpor, jestliže je současně konstatována nepřezkoumatelnost i nezákonnost rozhodné úvahy správního orgánu. Obdobně se i v jiné části odůvodnění uvádí, např. str. 8 - *Městský soud v Praze proto uzavírá, že na posuzovanou věc byl žalovaný odvolací správní úřad povinen aplikovat ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a to na základě obecného pravidla, vyjádřeného v ustanovení § 264 odstavce 1 tohoto zákona. Skutečnost, že žalovaný odvolací správní úřad podle uvedeného právního ustanovení nepostupoval, zakládá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, protože argumentace žalovaného, uvedená v odůvodnění napadeného rozhodnutí je, jak již bylo soudem výše uvedeno, zaměřena na právní úpravu, která podle názoru soudu použita být neměla. Kdy citovanému odstavci předcházelo: Žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje v odůvodnění žádný výklad k posouzení otázky, zda a z jakých konkrétních skutkových či právních důvodů bylo třeba aplikovat tu či onu právní úpravu a nevypořádalo se řádným a*

přezkoumatelným způsobem s novou právní úpravou, zejména se skutečností, že pokud daňový řád neobsahuje jednoznačně formulované přechodné ustanovení, dopadající na posuzovanou věc, musí být postupováno podle obecného přechodného ustanovení, vyjádřeného ustanovením § 264 odstavec 1 daňového řádu. Přestože předchozí rozhodnutí správního orgánu bylo soudem zrušeno pro nezákonnost, důvodem pro zrušení rozhodnutí byla „také“ nepřezkoumatelnost úvahy správního orgánu o aplikovatelnosti příslušného zákona, přičemž soud shledal nezákonnost v postupu dle zákona o správě daní namísto daňového řádu.

Vzhledem k zásadě subsidiarity správního soudnictví plynoucí z § 5 s. ř. s. nemůže správní soud nahrazovat úvahy správního orgánu za situace, kdy správní orgán své rozhodnutí neodůvodnil přezkoumatelným způsobem. Tento princip se odráží v judikatuře Nejvyššího správního soudu; například v jeho rozsudku ze dne 31.3.2014, č. j. 4 As 19/2014-35, se uvádí: *„Jednotlivými námitkami stěžovatele zpochybňujícími právní posouzení souladu dodatečného povolení stavby s územním plánem se Nejvyšší správní soud blíže nezabýval, neboť Městský soud v Praze nebyl oprávněn se k těmto otázkám vyjadřovat a ani Nejvyšší správní soud nemůže svými úvahami nahrazovat chybějící odůvodnění rozhodnutí žalovaného. ... Správnost a relevanci jednotlivých argumentů žalobkyně a stěžovatele musí nejprve samostatně (bez ingerence soudu) posoudit žalovaný, který následně své úvahy popíše a závěry řádně zdůvodní v rozhodnutí o odvolání; teprve poté, bude-li toto rozhodnutí přezkoumatelné, se mohou k předmětným otázkám věcně vyjádřit soudy rozhodující ve správním soudnictví.“* Obdobně v rozsudku ze dne 29.3.2007, č. j. 7 As 52/2006-143, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„městský soud nekonstatoval, že by závěry stěžovatele byly v rozporu s konkrétně formulovanými veřejnými zájmy představovanými též konkrétními ustanoveními právního předpisu. Městský soud k těmto úvahám nemohl dospět, neboť závěry stěžovatele shledal nepřezkoumatelnými.“* Lze tedy uzavřít, že Městský soud v Praze nemohl rozsudkem ze dne 6.12.2011, č.j. 11 Af 18/2011-45, zavázat žalovaného ke konkrétnímu hodnocení odvolacích námitek žalobce týkajících se přechodných ustanovení daňového řádu, neboť původní rozhodnutí žalovaného považoval v této otázce za nepřezkoumatelné. Žalovanému tak mohl pouze uložit povinnost v novém rozhodnutí přezkoumatelným způsobem svůj závěr o aplikaci správné právní úpravy odůvodnit, což učinil. Vyslovil-li městský soud ve zrušujícím rozsudku svůj tehdejší právní názor ohledně toho, která úprava má být aplikována, za dané situace se mohlo jednat pouze o úvahu obiter dictum, kterou samozřejmě správní orgán vázán dle § 78 odst. 5 s.ř.s. nebyl.

Tento závěr je zvláště podstatný za situace, kdy názor vyjádřený původně městským soudem odporuje pozdější judikatuře Nejvyššího správního soudu. Výjimkou z povinnosti správního orgánu řídit se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) je také situace, kdy byl tento právní názor překonán judikaturou Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č.j. 1 Azs 31/2016-36). Vázanost soudem vysloveným názorem plyne ze samotného kasačního principu ovládajícího řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu i zásady právní jistoty, avšak nikoli bezvýjimečně (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 – 25 : *Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována“*). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, uvedl, že průlom v závaznosti zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v téže věci může nastat i při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Ač byly tyto závěry vysloveny ve vztahu k závaznosti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, lze je aplikovat rovněž ve vztahu k závaznosti zrušujícího rozsudku

krajského soudu (zde Městského soudu v Praze). Opačný závěr, tedy povinnost správních orgánů a konečně i městského soudu řídit se dříve vysloveným závazným právním názorem za situace, kdy následně došlo (byť v jiné, typově však obdobné věci) k formulaci odlišného právního závěru Nejvyšším správním soudem, by byl i v rozporu se zásadou procesní ekonomie a v konečném důsledku i s požadavkem na účinnou ochranu práv osob dotčených činností veřejné správy. Taková rozhodnutí by v případě podání kasační stížnosti a jejich přezkumu Nejvyšším správním soudem nemohla obstát, neboť i ten je (s výjimkou aktivace rozhodování rozšířeného senátu) vázán svou předchozí judikaturou. Formalistické lpění na dodržení mezitím překonaného závazného právního názoru městského soudu by tak mělo jediný reálný efekt – prodloužení soudního i správního řízení ve věci (srovnej NSS č. j. 4 As 19/2014-35). Jak dále uvedeno, žalovaný rozhodl v souladu s pozdějším právním názorem Nejvyššího správního soudu, své závěry odůvodnil, včetně vysvětlení rozsahu vázanosti právního názoru rozsudku městského soudu. Žalovaný tak nepostupoval nezákonně, řídil-li se pozdější judikaturou, se kterou byl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6.12.2011, č.j. 11 Af 18/2011-45, v rozporu.

Samotné právní otázky, zda měl být na věc aplikován zákon o správě daní, nebo daňový řád, se týká třetí a čtvrtý žalobní bod. Žalovaný aplikoval zákon o správě daní, přičemž se v odůvodnění napadeného rozhodnutí opřel jak o ustanovení § 264 odst. 10, tak o analogickou aplikaci § 264 odst. 14 daňového řádu. Žalobce výslovně polemizoval pouze s aplikací druhého uvedeného ustanovení s argumentací, že analogie v neprospěch daňového subjektu je nepřipustná; podle jeho názoru měl být aplikován obecný princip retroaktivity dle § 264 odst. 1 daňového řádu. Lze souhlasit s tím, že § 264 odst. 14 daňového řádu skutečně na danou věc nedopadá a není jej možné aplikovat ani analogicky. Důvodem je především skutečnost, že prostřednictvím analogie má docházet k zaplňování mezer v právní úpravě, která však v tomto případě není přítomna.

Na posuzovaný případ, jak případně uvedl žalovaný, dopadá ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, který stanoví: *„Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.“* Výklad uvedeného ustanovení podal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.10.2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, v němž uvedl: *„... lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku začala pro zdaňovací období červen a červenec 2009 běžet dne 15. 12. 2010 a pro zdaňovací období srpen a září 2009 dne 11.1.2011, kdy byly vydány platební výměry. Při posuzování žádosti stěžovatele o přiznání úroku (o přiznání úroku z neoprávněného jednání žalovaného dle § 254 daňového řádu, pozn. soudu) za zdaňovací období červen a červenec 2009 měl tedy správce daně v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 10 daňového řádu postupovat podle zákona o správě daní, protože daňový řád nabyt účinnosti až dne 1. 1. 2011.“* (bod 31 cit. rozsudku). Obdobný závěr osmý senát zaujal i v rozsudku ze dne 21.10.2014, č. j. 8 Afs 50/2013-41, dle kterého je součástí postupu při vrácení přeplatku i výpočet úroku z něj, přičemž soud pojem „přeplatek“ v ust. čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, považoval za zastřešující pojem pro přeplatek spolu s úrokem. Skutečnost, že ohledně tohoto závěru v judikatuře Nejvyššího správního soudu nejsou rozpory, výslovně potvrdil rozšířený senát ve svém nedávném usnesení ze dne 25.5.2016, č. j. 1 Afs 235/2014-50, v němž se odmítl zabývat otázkou předloženou prvním senátem, která zněla: *„Je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vrácení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu?“* (bod 11 cit. usnesení). Rozšířený senát uvedl, že od výše citovaných názorů osmého senátu *„se první senát nehodlá odchýlit, neboť má rovněž za to, že pojem, postup při vrácení přeplatku je nutno vykládat komplexně, a proto zahrnuje i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku“*

(bod 16 cit. usnesení). Jakkoli daňový řád rozlišuje úrok z přeplatku (§ 155 daňového řádu) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), nejedná se o nové instituty daňového práva, neboť úprava v ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní postihovala správce daně jak za opožděné vrácení daňových přeplatků, tak i za zaviněné přeplatky povinností uhradit úrok z přeplatku. Zaviněným přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55, ze dne 21.7.2010 č.j. 1 Afs 38/2010 – 100).

Lze proto uzavřít, že pokud žalovaný aplikoval zákon o správě daní v souladu s § 264 odst. 10 daňového řádu, postupoval správně. V případě ust. § 264 odst. 10 daňového řádu se jedná o ustanovení speciální k § 264 odst. 1 daňového řádu; lhůta pro vrácení přeplatku začala plynout za účinnosti zákona o správě daní, neboť v souladu s jeho ust. § 64 odst. 6 větou předposlední začala lhůta k vrácení přeplatku běžet dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně. Žalovaný v souladu se zákonem určil, že dle § 6 odst. 2 zákon o správních poplatcích z roku 1992, respektive dle § 5 odst. 3 zákona o správních poplatcích z roku 2004, byl původně vyměřený správní poplatek splatný dne 1.6.2006. Splatnost procentních poplatků totiž nastává 15 dnů ode dne, kdy je poplatníkovi doručen platební výměr. Vzhledem k tomu, že správní poplatek v souhrnné výši 32.490.641,- Kč byl žalobci uložen platebními výměry doručenými dne 17.5.2006, lhůta splatnosti uplynula dne 1.6.2006, a tehdy také začal běh lhůty k vrácení přeplatku. Daňový řád tedy dle jeho ustanovení § 264 odst. 10 nelze aplikovat, neboť účinnost daňového řádu nastala až dne 1.1.2011.

Ačkoliv nelze souhlasit s argumentací žalovaného ohledně analogické aplikace § 264 odst. 14 daňového řádu, bylo namíste postupovat dle § 264 odst. 10 daňového řádu, a daňový řád neaplikovat, což žalovaný učinil. Z uvedeného plyne, že na věc nedopadalo ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu, na něž však žalovaný odkázal až v rámci soudního řízení, a nikoliv v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Třetí ani čtvrtý žalobní bod tedy není důvodný.

K žalobní námitce o extenzivním výkladu a porušení zásady *in dubio mitius* lze odkázat na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 50/2013-41, který ke shodné námitce uvedl, že „[v] prvé řadě zákon musí z důvodu nejasnosti, nesrozumitelnosti, nepřesnosti nebo mezery v zákoně vícero výkladů umožňovat. Nadto výkladové varianty musí být rovnocenně přesvědčivé. Teprve pak je možné použít tu z nich, která je vůči daňovému subjektu mírnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2005 - 44 a rovněž č.j. 2 Afs 91/2013 - 56, č.j. 8 Afs 50/2013 – 4, proti němuž Ústavní soud odmítl ústavní stížnost usnesením ze dne 5. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 1080/14). Pokud proti interpretaci podústavního práva, kterou zastávají správní úřady, nestojí rovnocenný konkurenční výklad práva, nýbrž pouze výklad obtížně obhajitelný, aplikace zásady *in dubio pro mitius* v úvahu nepřipadá (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 432/12, a ze dne 12. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1922/11).

Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, stěžovatelka nepředložila výklad, který by bylo možné považovat za rovnocenný výkladu zastávanému správními orgány i soudy. Nemůže se přitom na základě jí citovaných rozhodnutí Ústavního soudu důvodně domnívat, že situace, kdy „zákon připouští dvojí výklad“, nastane, kdykoli je jeden z účastníků ve svých podáních dostatečně tvůrčí. Pokud by takové pravidlo existovalo, nevedlo by k ničemu jinému než k bezpráví.“

Soud nepovažuje výklad přechodného ust. § 264 odst. 10 daňového řádu žalovaným za nepřipustně extenzivní ani analogický, ale jediný logicky možný, nadto v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ze samotné existence odlišného právního názoru soudu v rozsudku č. j. 11 Af 18/2011-45 nelze dovodit podmínky pro aplikaci zásady *in dubio pro mitius*, neboť takovýto extenzivní výklad by založil zákonodárcem nezamýšlené účinky kasačního řízení nebo změny judikatury, resp. by v některých případech vyloučil změnu judikatury.

V pátém žalobním bodu žalobce tvrdí, že do výše přeplatku je třeba započítat i zaplacenou částku 10.000.000,- Kč, která sice tvořila zákonnou výši správního poplatku, avšak řádně vyměřena byla až konečnými rozhodnutími žalovaného o odvolání proti původním platebním výměrům, které nabylo právní moci dne 30.11.2009. Bylo tedy třeba zodpovědět otázku, zda byl poplatek řádně vyměřen již původním platebním výměrem, nebo až rozhodnutím, kterým byl tento platební výměr změněn tak, že výše poplatku byla snížena.

Podle § 64 odst. 1 „[č]ástka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem“. Podle § 48 odst. 12 zákona o správě daní nemá odvolání odkladný účinek. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.8.2012, č. j. 1 Afs 63/2012-26, nepravomocný platební výměr je vykonatelný a vyvolává právní účinky až do okamžiku, kdy je případně zrušen odvolacím správcem daně; to platí i za situace, kdy již o odvolání jednou rozhodnuto bylo, avšak odvolací rozhodnutí bylo zrušeno ve správním soudnictví (bod 12 cit. rozsudku). V případě žalobce je rozhodující platební výměr č. j. FÚ 1-71/1099/06/Vod., který, jak již bylo rozvedeno výše, se stal splatným dne 1.6.2006. Tento platební výměr nebyl nikdy zrušen, pouze byl rozhodnutím žalovaného, č. j. 14394/09-1400-102653, změněn tak, že původně vyměřený poplatek ve výši 32.490.641,- Kč byl snížen na částku 10.000.000,- Kč. Z toho však nelze usoudit, jak to činí žalobce, že platební výměr byl nezákonný i, pokud jde o částku 10.000.000,- Kč; právě naopak, ohledně této částky byl v odvolacím řízení potvrzen jako zákonný. Lze tedy uzavřít, že poplatek v zákonné výši 10.000.000,- Kč byl na základě původního platebního výměru splatný již dne 1.6.2006. Přeplatek činil pouze rozdíl mezi zákonně a skutečně vyměřenou výší poplatků, tedy 22.490.641,- Kč. Žalovaný tedy výši přeplatku určil správně a ani pátý žalobní bod nelze považovat za důvodný.

Pokud jde o šestý a osmý žalobní bod, nelze se ztotožnit s žalobcem, že výše úroku měla být spočítána podle § 254 daňového řádu. Tento závěr plyne ze skutečnosti, že dle § 264 odst. 10 daňového řádu je nutno na věc aplikovat § 64 odst. 6 zákona o správě daní, o čemž již bylo pojednáno výše. Nad rámec žalobcovy argumentace soud z úřední povinnosti též zkoumal, zda měl být § 64 odst. 6 zákona o správě daní aplikován ve znění účinném do 31.12.2006, anebo ve znění účinném od 1.1.2007 (k povinnosti soudu zkoumat, zda byla aplikována správná právní úprava, viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS). Podle čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, platí, že „úprava obsažená v § 64 odst. 6 ... tohoto zákona se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona“. Podle čl. XXI se uvedený novelizační zákon stal účinným dne 1.1.2007. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2009, č. j. 8 Afs 34/2009-68, je uvedené přechodné ustanovení třeba vykládat tak, že úrok z přeplatku vztahující se k dani, jejíž splatnost nastala před 1.1.2007, je nutno počítat dle úpravy zákona o správě daní platné do 31.12.2006. Jelikož byl správní poplatek, který byl žalobci vyměřen, splatný již dne 1.6.2006, aplikoval žalovaný správně úpravu § 64 odst. 6 zákona o správě daní, ve znění do 31.12.2006.

Podle uvedeného ustanovení, na rozdíl od § 254 odst. 1 daňového řádu, náleží úrok až od okamžiku, kdy uplyne správci daně lhůta k vrácení vratitelného přeplatku. Sazba úroku přitom činí 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Lze tedy uzavřít, že žalovaný aplikoval relevantní právní úpravu a podle ní zákonně stanovil okamžik, od kterého žalobci vznikl nárok na úrok z přeplatku, i sazbu úroku (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č.j. 7 Afs 140/2005-55, dle kterého *„bylo-li sankční rozhodnutí předsedy úřadu pro ochranu hospodářské soutěže zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, pokuta uhrazená na jeho základě se stala od počátku daňovým přeplatkem. o zavinění úřadu pro ochranu hospodářské soutěže není pohyb a z jeho zákonného postavení správce daně vyplývá povinnost, v souladu s § 64 odst. 6, věta první a čtvrtá, zák. o správě daní a poplatků, vrátit pokutovanému soutěžiteli jistinu zaplacené pokuty, která tak nabyla charakteru přeplatku platební povinnosti ve smyslu § 1 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, a to spolu s úroky. Počátek běhu lhůty pro nárok na přiznání sankčního úroku ze zaplacené pokuty je dán nikoli 16. dnem po právní moci zrušujícího rozhodnutí soudu, ale 16. dnem ode dne následujícího po původní lhůtě splatnosti pokuty, eventuálně ode dne následujícího po dni úhrady pokuty, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.“*).

Dále bylo třeba zabývat se argumentací ohledně konce doby, za niž má být úrok vyměřen, tedy sedmým žalobním bodem. Žalobce má za to, že rozhodnutím o použití přeplatku nemohlo dojít k použití přeplatku s účinností k dřívějšímu datu, než ke kterému toto rozhodnutí nabylo právní moci, tedy 12.1.2011. Subsidiárně žalobce tvrdí, že rozhodnutí o použití přeplatku při nejmenším nemohlo vyvolat účinky v době předcházející splatnosti přeplatku, která dle jeho názoru nastala dne 10.12.2009, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům za rok 2005.

S žalobcem předně nelze souhlasit, že k použití přeplatku nemůže dojít se zpětnou účinností vůči okamžiku, kdy je zjištěna jeho existence. Správce daně I. stupně postupoval správně, když o použití přeplatku vydal rozhodnutí; jednalo se ovšem o rozhodnutí o žádosti žalobce o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní, jehož předmětem bylo zjištění, že se nejedná o vratitelný přeplatek, a to právě kvůli jeho použití na nedoplatky žalobce. Pokud by však žalobce žádost o vrácení přeplatku nepodal, o samotném použití přeplatku na nedoplatky by se rozhodnutí nevydávalo, neboť dle § 64 odst. 2 věty předposlední zákona o správě daní se daňový subjekt o použití přeplatku na nedoplatky pouze vyrozumí.

K použití přeplatku na nedoplatek tedy dochází *ex lege*, přičemž z § 64 odst. 2 věty poslední zákona o správě daní výslovně plyne, že *„za den úhrady ... nedoplatku se považuje den, který následuje po vzniku přeplatku“*. Teleologickým výkladem uvedeného ustanovení lze dovodit, že vznikne-li nedoplatek až po vzniku přeplatku (přičemž existence přeplatku je postavena najisto až později), použije se přeplatek na uhrazení nedoplatku ke dni vzniku nedoplatku. Jedná se v důsledku o výklad ve prospěch daňových subjektů, neboť pokud by byl správný výklad, který zastává žalobce, náležel by sice daňovému subjektu po dobu, kdy se přeplatek a nedoplatek kryjí, úrok ze zaviněného přeplatku, avšak zároveň by byl povinen hradit penále (respektive úrok) z trvajících nedoplatku. Takový přístup by byl nelogický a odporoval by jednoznačným závěrům, které učinil Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích ze dne 23.10.2009, č. j. 8 Afs 1/2009-109 (zejm. část IV.2 cit. rozsudku), ze dne 15.11.2007, č. j. 5 Afs 181/2006-63, a ze dne 11.6.2009, č. j. 9 Afs 105-2008-48. Z těchto rozhodnutí plyne, že za dobu, kdy byl na osobním účtu daňového subjektu evidován přeplatek, a zároveň nedoplatek (neboť existence přeplatku či nedoplatku byla zjištěna až později) nelze daňovému subjektu vyměřit penále.

Tvrzení žalobce ohledně použití částky 10.000.000,- Kč (zákonná výše správního poplatku za rok 2005) na uhrazení nedoplatků se zcela míjí se skutkovým stavem, neboť žalovaný dospěl ke správnému závěru, že tato částka přeplatek netvořila, a proto ani nemohla být použita na uhrazení nedoplatků. Jak již bylo uvedeno v souvislosti s pátým žalobním bodem, konstrukce žalobce, dle níž byla částka 10.000.000,- nejprve vyměřena nezákonně, a proto měla být zahrnuta do výše přeplatku, není správná. Pokud tedy uvedená částka přeplatek nikdy netvořila, nelze vést spor o tom, kdy tento přeplatek zanikl.

Nelze přistoupit ani na žalobcovu argumentaci opírající se o zásady soukromoprávního institutu započtení. Nález Ústavního soudu ze dne 2.7.2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, se vztahoval primárně ke vztahu § 64 odst. 2 zákona o správě daní a konkursního řízení, v rámci něž není přípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Ústavní soud v tomto kontextu dovodil, že nelze na základě zákona o správě daní upřednostnit pohledávky státu před pohledávkami ostatních věřitelů osoby v konkursu. V případě žalobce se však nejedná o horizontální vztah státu a jiných subjektů jako věřitelů, nýbrž o veřejnoprávní vztah mezi státem vykonávajícím vrchnostenskou pravomoc výběru daní a žalobcem jako daňovým subjektem. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.9.2009, č. j. 2 Afs 81/2009-110, oprávnění daňového subjektu vůči správci daně na eventuální vrácení přeplatku na dani nelze na základě výše uvedeného nálezu Ústavního soudu označit za pohledávku ve smyslu soukromého práva. Jedná se pouze o legitimní očekávání, které se projevuje oprávněním žádat na státu, aby daňovému subjektu poskytl součinnost spočívající v ověření, zda byly naplněny. Proto nelze postup podle § 64 zákona o správě daní považovat za úkon správce daně směřující k započtení pohledávky a ani na tento postup nelze aplikovat příslušné soukromoprávní zásady (zejm. body 24 a 29 cit. rozsudku). Nelze se tedy ztotožnit s žalobcem v tom, že úrok z přeplatku je samostatným nárokem, který vznikl nezávisle na následném rozhodnutí o použití přeplatku na uhrazení nedoplatku. Úrok žalobci náleží pouze za období, kdy existoval tzv. *vratitelný* přeplatek, tedy takový přeplatek, který se nekryl se souběžnými nedoplatky, na jejichž uhrazení byl správce daně povinen jej použít dle § 64 odst. 2 zákona o správě daní.

Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval zcela správně, když úrok vyčíslil jen za období mezi vznikem přeplatku a jeho použitím na žalobcovy nedoplatky na správních poplatcích za léta 2007 a 2008, které byly splatné dne 30.10.2009, respektive 9.11.2009. Použití přeplatku k uhrazení nedoplatků ke dni vzniku nedoplatků se opírá o § 64 odst. 2 zákona o správě daní a ve svém důsledku svědčí daňovému subjektu, neboť ten není povinen hradit penále z takto uhrazených nedoplatků. Konec doby, po níž vznikl úrok z přeplatku, tedy žalovaný stanovil v souladu se zákonem.

Jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je

posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 17. srpna 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková