



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 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. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 13. 2012, č. j. 3775/12-1400-102653, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 24.940,- Kč k rukám Mgr. Aleše Smetanky, advokáta.

O d ů v o d n 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 témže 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 nabyt 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 užitá 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 nálezy 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.

Městský soud v Praze ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 17. 8. 2016, č. j. 7 Af 7/2012-54, jímž žalobu zamítl. Učinil tak proto, že dospěl k závěru, že původní rozsudek jedenáctého senátu městského soudu neobsahoval závazný právní názor, jímž se měl žalovaný řídit, a dále že na skutkovou situaci žalobce lze aplikovat přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu.

Rozsudek městského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 218/2016-56. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s městským soudem v závěru, že předchozí rozsudek jedenáctého senátu neobsahoval závazný právní názor, kterým byl žalovaný povinen se řídit. Shledal však, že na věc lze aplikovat právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53 (č. 3260/2015 Sb. NSS), dle něž § 264 odst. 10 daňového řádu nelze aplikovat na institut úroku ze zaviněného jednání správce daně. Na tento úrok se uplatní obecné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu.

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 nedoplateků 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.

Jelikož Městský soud v Praze rozhodoval opětovně poté, co byl jeho první rozsudek zrušen Nejvyšším správním soudem, byl v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu.

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. Jak uvedl Městský soud v Praze již ve svém předchozím rozsudku, tímto právním názorem jedenáctého senátu nebyl žalovaný vázán. Pokud totiž jedenáctý senát zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost, nemohl zároveň nahradit jeho úvahu a závazně se vyslovit k věci samé. Tento závěr ve svém kasačním rozsudku vydaném v této věci potvrdil Nejvyšší správní soud, když uvedl, že „se s městským soudem shoduje v tom, že jeho dřívější rozsudek č. j. 11 Af 18/2011-45 působí dojem vnitřní rozpornosti“, a dále že „městský soud v nyní napadeném rozsudku nepochybil v právním hodnocení závaznosti svého dřívějšího rozsudku č. j. 11 Af 18/2011-45“. První žalobní bod tedy důvodný nebyl.

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. V kasačním rozsudku v této věci Nejvyšší správní soud vyložil, že žalovaný tato přechodná ustanovení daňového řádu aplikoval mylně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, totiž plyne, že žalobcovu žádost o úrok z přeplatku zaviněného správcem daně je třeba v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu posoudit podle ustanovení § 254 daňového řádu, který upravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tímto právním názorem je městský soud vázán. Třetí a čtvrtý žalobní bod je tedy důvodný, neboť žalovaný byl povinen na věc aplikovat ustanovení § 254 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu.

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 § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Výkladem tohoto ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47 (č. 3399/2016 Sb. NSS). Uvedl, že smyslem daného ustanovení je, aby daňový subjekt obdržel úrok z částky, která přesahovala zákonnou výši daně. Jeho účelem naopak není sankcionovat správce daně za vydání nezákonného rozhodnutí prostřednictvím úroku z celé výše daně, která byla původně nezákonným rozhodnutím vyměřena. Z tohoto závěru tedy soud v nyní projednávané věci vycházel.

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. S ohledem na citované závěry Nejvyššího správního soudu 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 pátý žalobní bod proto nelze považovat za důvodný.

V šestém žalobním bodu žalobce namítal, že žalovaný vycházel z nesprávného data počátku doby, za niž má žalobce nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží úrok „*ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady*“. Žalovaný si tedy počínal nezákonně, pokud aplikoval § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a stanovil jako počátek doby, za kterou náležel žalobci úrok, den následující po dni uplynutí zákonné lhůty pro vrácení přeplatku. V dalším řízení bude na žalovaném, aby doplnil správní spis o údaj, kdy žalobce poplatek zaplatil. Na základě tohoto zjištění pak určí počátek doby, za niž žalobci náleží úrok, a to buď jako den následující po dni splatnosti poplatku, anebo dnem jeho úhrady, podle toho, k čemu došlo později.

Dále bylo třeba zabývat se žalobní 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 přinejmenším 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 došlo *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 ve svém 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 trvajícího 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 vyplývá, 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, na který žalobce odkazoval, se vztahoval primárně ke vztahu ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a konkursního řízení, v rámci kterého není přípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Ústavní soud v tomto případě dovodil, že nelze na základě zákona o správě daní upřednostnit pohledávky státu před pohledávkami ostatních věřitelů v konkursu, když tento vztah kvalifikoval jako horizontální. V případě žalobce se však nejedná o horizontální vztah státu a jiných subjektů jako věřitelů, nýbrž o veřejnoprávní vztah mezi státem vykonávajícím vrchnostenskou pravomoc při 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 zákonné podmínky pro vrácení přeplatku, a následném vyplacení tohoto přeplatku. 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). Při respektování účelu institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jak byl vyložen ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 113/2014-47, je tedy třeba dospět, že žalobci náleží úrok pouze za období, za které nebyl jeho přeplatek použit na úhradu jeho nedoplatku na dani.

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 nedoplateků ke dni vzniku nedoplateků 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 nedoplateků. Konec doby, po které vznikl úrok z přeplatku, tedy žalovaný stanovil v souladu se zákonem.

Konečně bylo třeba posoudit osmý žalobní bod, v němž žalobce tvrdil, že úrok byl vypočítán podle nesprávné úrokové sazby. Jak vyplývá z již výše citovaného a pro městský soud závazného rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci, žalovaný měl aplikovat ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, dle kterého úroková sazba odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Jelikož žalovaný použil úrokovou sazbu vypočítanou dle zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném v době vzniku žalobcova přeplatku, která byla nižší, zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti. Též osmý žalobní bod tedy je důvodný.

S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem vyjádřeným soudem v tomto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč a za podání kasační stížnosti ve výši 5.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna advokáta za pět úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé, replika k vyjádření žalovaného, účast na jednání městského soudu a podání kasační stížnosti. První tři z uvedených úkonů byly učiněny před 31. 12. 2012, poslední dva až po tomto datu.

Dle ustanovení § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění do 31. 12. 2012, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 2.100,- Kč ($3 \times 2.100 = 6.300$). Dle ustanovení § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění od 1. 1. 2013, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3.100,- Kč ($2 \times 3.100 = 6.200$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($5 \times 300 = 1.500$). Odměna advokáta tak celkem činí 14.000,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 16.940,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy žalobci vznikly náklady ve výši 24.940,- Kč.

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 nejblíže 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 13. března 2017

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

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková