ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně: **J. M.**, zastoupené JUDr. Jiřím Vodičkou, advokátem se sídlem Staropramenná 12, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2008, čj. 6130/08-1500-106932, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2008, čj. 11 Ca 226/2008 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 4. 2008, čj. 6130/08-1500-106932, změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (správce daně) ze dne 11. 9. 2007, čj. 278156/07/001911/4838, kterým správce daně přiznal žalobkyni nárok na úrok z přeplatku daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1994 a 1995, tak, že výši přiznaného úroku z přeplatku změnil z částky 272 888,18 Kč na částku 269 468,27 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 11. 12. 2008, čj. 11 Ca 226/2008 - 37, zamítl.

Městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že správce daně postupoval nezákonně, když při vracení úroku z přeplatku na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 1994 a 1995 aplikoval § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném do 1. 1. 2007, kdy nabyla účinnosti odpovídající ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (pozn.: mj. i daňový řád).

Městský soud po provedeném výkladu článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. konstatoval, že *„správní úřady v projednávané věci nepochybily, neboť je skutečně nutno vycházet z toho, kdy došlo k původnímu dni splatnosti daně…“*. Uvedené přechodné ustanovení totiž podle závěrů městského soudu jednoznačně váže postup podle dosavadní či nové právní úpravy na okamžik původní splatnosti daně, k níž se předmětný přeplatek vztahuje.

Městský soud uzavřel, že žádný z teoreticky možných způsobů výkladu přechodného ustanovení by neumožnil postup dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007.

III.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, byť své námitky tomuto ustanovení výslovně nepodřadila.

Stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace přechodného ustanovení v článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb.

Daňový řád ani jiný právní předpis podle stěžovatelky neobsahuje žádné ustanovení o splatnosti přeplatku na dani. Stěžovatelka se domnívá, že daňový řád *„nesmí upravovat něco, co daní nebo poplatkem není“*. Není-li splatnost přeplatku žádným způsobem upravena, pak je nutno při výpočtu výše úroku z přeplatku vycházet z právní úpravy účinné ke dni vrácení přeplatku daňovému subjektu. V postupu dle § 64 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006, spatřuje stěžovatelka *„nepřípustnou retroaktivitu“*.

Stěžovatelka konečně poukázala na skutečnost, že zákonodárce přijetím zákona č. 230/2006 Sb. založil nerovnost mezi daňovými subjekty, kterým vnikl nárok na vrácení přeplatku po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., a subjekty, kterým nárok vznikl už před jeho účinností. Stěžovatelka má za to, že uvedený postup *„odporuje názoru na spravedlnost tak, jak je běžně chápána a ve svém důsledku vyplývá ze základních zásad Ústavy a Listiny základních práv a svobod“*.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Konstatoval, že *„pokud přeplatek vznikne na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona* (zde zákon č. 230/2006 Sb.)*, použije se pro výpočet úroků z přeplatku zaviněného správcem daně znění ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní platné do 31. 12. 2006“*. Žalovaný doplnil, že přeplatek vzniká vždy na konkrétní dani, přičemž okamžik splatnosti takové daně daňový řád jednoznačně stanoví. Dle žalovaného neobstojí ani závěry stěžovatelky o nepřípustné retroaktivitě či porušení zásady rovnosti daňových subjektů.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace článku VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., vycházel-li při výpočtu výše úroku z přeplatku z § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Nejvyšší správní soud úvodem stručně připomíná právní rámec rozhodný pro posouzení věci.

Podle článku VI. bodu 5 věty první zákona č. 230/2006 Sb. se *„(ú)prava obsažená v § 64 odst. 6…použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona“.*

Podle článku XXI. zákona č. 230/2006 Sb. nabývá článek VI. účinnosti dne 1. 1. 2007.

Podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006 *„(z)avinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí…“.*

Podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007 *„(z)avinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí“.*

V posuzované věci je rozhodné vyřešení otázky, zda správce daně a žalovaný správně aplikovali přechodné ustanovení obsažené v článku VI. bodu 5 větě první zákona č. 230/2006 Sb.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že předmětné přechodné ustanovení jednoznačně řeší způsob rozlišení výpočtu výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2006 a ve znění od 1. 1. 2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je daný přeplatek vázán. Pro úplnost lze shrnout, že nastane-li původní den splatnosti příslušné daně před 1. 1. 2007, je nutno úrok z přeplatku vztahující se k dané dani počítat podle úpravy v § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007.

V posuzované věci je nepochybně daní, k níž se přeplatek vztahuje, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a zdaňovací období roku 1995. Tato daň přitom byla splatná v letech 1995 a 1996, tedy před 1. 1. 2007. Skutečnost, že přeplatek představuje částku plateb zaplacenou nad splatnou daň, nemůže ovlivnit zcela jednoznačný význam předmětného přechodného ustanovení.

Nejvyšší správní soud proto nemohl přisvědčit stížní námitce, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace článku VI. odst. 5 zákona č. 230/2006 Sb., když v posuzované věci přitakal daňovým orgánům, které při výpočtu úroků z přeplatku vycházely z právní úpravy účinné do 31. 12. 2006.

Ke stížní námitce, že daňový řád ani jiný právní předpis neobsahuje žádné ustanovení o splatnosti přeplatku na dani, Nejvyšší správní soud s odkazem na shora uvedené opakuje, že zákonodárce jednoznačným způsobem vázal rozlišení způsobu výpočtu úroku z přeplatku na okamžik původní splatnosti daně, na níž přeplatek vznikl, nikoliv na splatnost přeplatku na dani. Námitka stěžovatelky, že není-li splatnost přeplatku žádným způsobem upravena, je nutno při výpočtu výše úroku z přeplatku vycházet z právní úpravy účinné ke dni vrácení přeplatku daňovému subjektu, nemá ze shora uvedených důvodů oporu v platné právní úpravě a není důvodná.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovatelce ani v názoru, že by v posuzované věci postup dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006 založil *„nepřípustnou retroaktivitu“*. Nelze než opětovně uvést, že zákonodárce předmětným intertemporálním ustanovením jednoznačným způsobem upravil otázku aplikace § 64 odst. 6 daňového řádu v různých časových zněních. Je to naopak stěžovatelka, kdo se *de facto* dovolává přímé retroaktivity, když usiluje o to, aby v jejím případě byla aplikována pozdější, pro ni výhodnější, právní úprava.

Nejvyšší správní soud konečně neshledal důvodnou ani stížní námitku, že zákonodárce přijetím zákona č. 230/2006 Sb. založil nerovnost mezi daňovými subjekty. Na tomto místě je možno přisvědčit žalovanému, že stěžovatelka touto námitkou popírá jí vznesenou námitku nesprávné aplikace přechodného ustanovení, když zpochybňuje spíše samotný článek VI. odst. 5 zákona č. 230/2006 Sb. a poukazuje na jeho rozpor s ústavním pořádkem. Lze uzavřít, že v daném případě nebyl nijak narušen princip rovnosti daňových subjektů, protože všem daňovým subjektům ve srovnatelném postavení, tedy těm, jimž zaviněním správce daně vznikl přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006, bude úrok počítán podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do tohoto data.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. října 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu