



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu, složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobce: **J. Ch.**, zastoupen JUDr. Petrem Čápem, advokátem, se sídlem Zámek Dobříš 1, Dobříš, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 12. 2010, č. j. 7148/10-1500-105219, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2013, č. j. 7 Af 13/2011 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního úřadu v Příbrami (dále „finanční úřad“) ze dne 7. 9. 2010, č. j. 89862/10/063912202146, byl žalobci (dále „stěžovatel“) přiznán nárok na úrok z přeplatku na dani z příjmu fyzických osob dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006 v celkové výši 390.655 Kč. Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, v němž se domáhal vyššího úroku z vratitelného přeplatku daně. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 12. 2010, č. j. 7148/10-1500-105219, bylo rozhodnutí finančního úřadu změněno ve vyšší přiznaného úroku z přeplatku tak, že stěžovateli náleží 341.113 Kč.

Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (jeho působnost přešla zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky na žalované Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně) napadl stěžovatel správní žalobou, v níž namítal, že mu byl přiznán nižší úrok, než na jaký má nárok. Především nesouhlasil s aplikací přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., kterým byl novelizován zákon o správě daní a poplatků tak, že od 1. 1. 2007 je úrok z přeplatku o 14% vyšší než repo sazba platná pro první den příslušného kalendářního

pololetí. Chybná aplikace zákona měla za následek, že přiznaný úrok z částek splatných do konce roku 2006 byl po celou dobu trvání přeplatku (i po 1. 1. 2007) úročen dřívější zákonnou sazbou odpovídající 140% diskontní úrokové sazby České národní banky, a proto byl přiznaný úrok za nevrácení přeplatku v trvání téměř šesti let výrazně nižší, než by byl úrok za nevrácení přeplatku vzniklého po 1. 1. 2007 podle nové úpravy. Stěžovatel pokládal za protiústavní stanovit v době účinnosti novelizovaného zákona o správě daní a poplatků úrok z přeplatku podle dřívější sazby, která je několikanásobně nižší než sazba po novelizaci. Dále namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí v části týkající se úroků z přeplatků u některých položek z přílohy k rozhodnutí, které byly zaplacený až po 1. 1. 2007. Na ty měl být použit úrok z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků v tehdy platném znění, a nikoli úrok vycházející z předchozí úpravy.

Rozsudek Městského soudu v Praze

Městský soud v Praze (dále „městský soud“) zamítl žalobu rozsudkem ze dne 30. 10. 2013, č. j. 7 Af 13/2011 – 26, napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Městský soud vyšel z relevantní právní úpravy a přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., přičemž se zaměřil na otázku, zda bylo správně aplikováno přechodné ustanovení obsažené v čl. VI. bodu 5 větě první zákona č. 230/2006 Sb.

Městský soud konstatoval, že uvedené ustanovení jednoznačně řeší způsob rozlišení výpočtu výše úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006 a po tomto datu tak, že rozhodným okamžikem je den splatnosti daně, na níž je přeplatek vázán. To znamená, 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 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném od 1. 1. 2007. Městský soud zjistil, že v daném případě byla daň splatná v roce 1999, tudíž správní orgány postupovaly správně, když při stanovení výše úroku z přeplatku vycházely z právní úpravy zákona o správě daní a poplatků účinné do 31. 12. 2006. V souvislosti s tím poukázal městský soud i na judikaturu správních soudů, v níž je uvedená otázka řešena obdobně.

Městský soud se nepřiklonil ani k argumentaci, že je v případě pochybností nutné zvolit ten výklad, který více šetří práva dotčené osoby, neboť předmětné přechodné ustanovení zákona 230/2006 Sb. je jednoznačné a jiný výklad nepřipouští. V souvislosti s tím odmítl i tvrzení, že by bylo správní rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V závěru se městský soud vyjádřil k návrhu předložení věci Ústavnímu soudu. Městský soud k tomu neshledal žádný důvod, neboť ústavní konformitu předestřenému výkladu zákona č. 230/2006 Sb. potvrdil Ústavní soud již v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10.

Kasační stížnost

Kasační stížností ze dne 2. 1. 2014 napadá stěžovatel rozsudek městského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Ve shodě s předchozím průběhem řízení se domnívá, že je rozhodnutí správních orgánů v rozporu s právními předpisy a Ústavou.

Stěžovatel argumentuje v principu obdobně jako ve správní žalobě. Podle jeho názoru je postup správce daně protiústavní v tom, že od 1. 1. 2007 úrok z přeplatku daně počítá podle dřívější právní úpravy se sazbou podstatně nižší, než je sazba platná později.

pokračování

Za protiústavní pokládá především situaci, kdy ve stejný okamžik a ze stejného titulu platí pro dva daňové subjekty různá úroková sazba, která je navíc méně výhodná pro toho, kdo na vrácení přeplatku čeká déle.

Na předložení věci Ústavnímu soudu trvá i přes existenci usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10, neboť v něm se Ústavní soud nezabýval podrobně ústavními aspekty věci a zejména protiústavností čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., který nerovnost daňových subjektů zakládá.

Dle stěžovatele je protiústavnost zmiňovaného článku ještě zvýrazněna u úroků z těch přeplatků (přeplatky pod č. 7 až 22 přílohy k napadenému správnímu rozhodnutí), které stěžovatel fakticky zaplatil až po 1. 1. 2007. Domnívá se, že pokud nezákonně vyměřenou daň zaplatil až v době, kdy byl úrok z přeplatku vázán na repo sazbu, musí být vypočten dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění od 1. 1. 2007 a nikoli ve znění dřívějším.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud předložil věc Ústavnímu soudu k posouzení, zda je čl. VI bod 5 zákona č. 230/2006 Sb. v souladu s ústavním pořádkem, a do rozhodnutí Ústavního soudu řízení o kasační stížnosti přerušil. V návaznosti na rozhodnutí Ústavního soudu následně navrhuje, aby byly rozsudek městského soudu i rozhodnutí správních orgánů zrušeny a věc vrácena k dalšímu řízení žalovanému.

Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 26. 2. 2014. Především zdůraznil, že činnost správce daně je ovládána zásadami zákonnosti a legality, což znamená, že musí postupovat v souladu se zákony. V daném případě to znamenalo aplikovat ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. Vzhledem k tomu, že není nadán pravomocí posuzovat ústavnost jednotlivých právních předpisů, odkázal na posouzení provedené městským soudem.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval problematikou přípustnosti kasační stížnosti a splněním dalších procesních podmínek. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud musí předně zdůraznit, že mezi účastníky řízení panuje shoda ohledně skutkových okolností dané věci. Není sporu, že dodatečně vyměřená daň z příjmu fyzických osob se vztahovala ke zdaňovacímu období za rok 1998, a byla tudíž splatná v roce 1999. Účastníci jsou zajedno v tom, že daňový přeplatek zavinil správce daně a ten měl také povinnost jej vrátit v souladu s § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Spornou otázkou však zůstává, zda měl správce daně aplikovat jmenované ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2006 nebo ve znění pozdějším. V tomto ohledu se stěžovatel dovolává především porušení ústavního principu rovnosti a městskému soudu vyčítá, že věc nebyla předložena Ústavnímu soudu.

Výkladem ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a s tím související aplikací přechodného ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval. V rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, vyslovil pro posuzovanou věc stěžejní názor, že „[ú]rok z přeplatku vztahující se k určité dani, jejíž den splatnosti nastal před 1. 1. 2007, je nutno počítat podle úpravy v § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (čl. VI. bod 5 věta první zákona č. 230/2006 Sb.).“ Uvedený závěr potvrdil v následném rozsudku ze dne 22. 7. 2010, č. j. 2 Afs 20/2010 - 90. Nejvyšší správní soud nenachází důvod se od uvedeného stabilizovaného názoru odchýlit ani v nyní posuzované věci. Vzhledem k tomu, že jsou kasační námitky prakticky totožné s důvody, na jejichž základě rozhodoval Nejvyšší správní soud v minulosti, lze pro zjednodušení odkázat na podrobnou argumentaci rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68. V té souvislosti je namístě zdůraznit, že přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., skutečně nenabízí prostor pro jiný výklad než ten, který zaujaly správní orgány i městský soud. Jednoznačně z něj vyplývá, že se na úroky ze stěžovatelových přeplatků vztahuje ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006. Pokud byly úroky z přeplatků vypočteny na základě sazby rovnající se 140% diskontní úrokové sazby České národní banky v rozhodném období, jednalo se o správný postup, který Nejvyšší správní soud aprobuje.

Při posouzení dílčí námitky stěžovatele, že daňové přeplatky měly být úročeny podle pravidel, které byly účinné ke dni jejich faktického zaplacení správcem daně, lze odkázat na jednoznačnou formulaci čl. VI bodu 5 věty druhé zákona č. 230/2006 Sb.: „[p]ro 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.“ Je nepochybné, 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. Splatnost daně v posuzovaném případě nastala již v roce 1999, proto se i úroky z přeplatku vztahují k právní úpravě účinné v roce 1999 a nikoli k úpravě pozdější.

Nejvyšší správní soud tak může konstatovat, že se správní orgány ani městský soud nedopustily pochybení, když na výpočet úroků z přeplatku aplikovaly ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Další námitky stěžovatele směřují do ústavněprávní roviny daného případu. Městskému soudu stěžovatel vytýká, že věc Ústavnímu soudu nepředložil z důvodu protiústavnosti čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že „[o]právnění přerušit řízení a předložit zákon, jebož má být ve věci použito, Ústavnímu soudu s návrhem na vyslovení jeho rozporu s ústavním pořádkem (čl. 95 odst. 2 Ústavy) je autonomní, přímo Ústavou svěřenou a zákonem v pozitivním ani negativním slova smyslu nelimitovatelnou pravomocí soudu, do které tedy ani instančně nadřízený soud není oprávněn jakkoli zasahovat.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Je proto zřejmé, že taková námitka není v řízení o kasační stížnosti vůbec relevantní. Nejvyšší správní soud se však zabýval otázkou, zda zde nejsou důvody, na základě kterých by sám musel věc Ústavnímu soudu předložit.

Ústavněprávní argumentace stěžovatele je založena především na zdůraznění principu rovnosti. I k tomu se však Nejvyšší správní soud již vyjádřil, přímo ve vztahu k posuzované problematice, v rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68. Konstatoval tehdy, že „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

pokračování

do 31. 12. 2006, bude úrok počítán podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do tohoto data.“. V uvedeném smyslu nebyl tedy princip rovnosti dotřen. Ze stejného důvodu neobstojí ani argument stěžovatele, že lepší pozici mají věřitelé, kteří na zaplacení přeplatku daně čekají kratší dobu. Nominální rozdíl ve výši úroků z prodlení totiž nevyplývá z popření principu rovnosti, nýbrž naopak z jeho zdůraznění. Stěžovatel nesprávně srovnává různé skupiny daňových subjektů, odlišených právě jen objektivní skutečností, projekcí zákonem upravené podmínky vzniku nároku (původní den splatnosti daně). Uvnitř obou skupin platí stejná pravidla „daňových subjektů ve srovnatelném postavení“. Tito plátcí daně jsou na tom tedy stejně i ve vztahu důsledkům délky doby prodlení správce daně s vrácením přeplatku daně. V rámci takto nazírané rovnosti, jejíž ústavní konformita je ze shora uvedené argumentace zřejmá, by naopak stěžovatelova představa vedla k popření principu rovnosti.

Stěžovatel se navíc dovolává postupu, který by byl přímou retroaktivitou, neboť usiluje o to, aby na jeho případ byla aplikována pozdější, pro něj výhodnější, právní úprava. K zákazu retroaktivity se jasně vyjádřil i Ústavní soud již v nálezu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, v němž konstatoval, že „[k]e znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo. Tento postup zahrnuje zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu.“ Lze rovněž poznamenat, že konstantní názor Nejvyššího správního soudu již Ústavní soud posuzoval (usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10) a dospěl k závěru, že jde o názor souladný s principy hlavy páté Listiny, který nevybočil z mezí ústavnosti. Veden shora uvedenými úvahami a inspiracemi proto ani Nejvyšší správní soud důvody pro postup dle čl. 95 odst. 2 Ústavy neshledal.

Vzhledem k tomu, že žádná z kasačních námitek důvodná nebyla, nemohl Nejvyšší správní soud dospět k jinému závěru, než posoudit kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovaný náhradu nákladů nežádal a ostatně mu ani žádné náklady, nad rámec vyplývající z jeho 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 6. srpna 2014

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu