

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Lenky Matyášové, Jany Brothánkové, Miluše Doškové, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **KORT, obchodní společnost s ručením omezeným**, se sídlem Hornopolská 131/12, Ostrava, zast. JUDr. Radimem Kubickou, MBA, advokátem, se sídlem O. Lysohorského 702, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 9. 2012, č. j. 3568/12-1500-801323, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 10. 2014, č. j. 22 Af 139/2012 – 48,

t a k t o :

Věc **s e v r a c í** k rozhodnutí prvnímú senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Ostravě v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí, kterým jí byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku za období od 14. 1. 1994 do 20. 9. 2011 ve výši 4.291.304 Kč. Lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet v prosinci 1993. Při vrácení přeplatku správce daně postupoval ve smyslu § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Žalobci byl proto podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2006 přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí. Žalovaný k použití § 264 odst. 10 daňového řádu uvedl, že „*postup podle dosavadních právních předpisů*“ je třeba vykládat komplexně, tedy včetně výpočtu úroku z přeplatku.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Namítal, že při výpočtu úroku z pozdě vráceného přeplatku měl správce daně postupovat dle § 155 daňového řádu a neaplikovat § 264 odst. 10 daňového řádu; toto ustanovení se zabývá jen postupem při vrácení přeplatku, nikoli výpočtem úroku z přeplatku. Pokud by zákonodárce mínil zahrnout do § 264 odst. 10 daňového řádu i úrok, vyjádřil by to výslovně, jako to učinil např. v § 264 odst. 14 daňového řádu u úroku z prodlení či u přechodných ustanovení k zákonu č. 230/2006 Sb. Podle žalobce je výše úroku přiznaná správními orgány nepřiměřeně nízká, zvýhodňuje stát, je diskriminační a ústavně nekonformní. Žalobce také poukázal na § 254 daňového řádu, který upravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně; tento úrok

(jedná se přitom o obdobné nároky) se počítá jednoznačně podle daňového řádu, nikoli podle předchozích předpisů.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Uznal, že zákonodárce v § 264 odst. 14 daňového řádu na rozdíl od § 264 odst. 10 daňového řádu výslovně zmínil úrok z prodlení. Skutečnost, že i § 264 odst. 14 daňového řádu výslovně mluví ke „staré“ úpravě, podle krajského soudu svědčí postupu, který zvolil žalovaný. K namítané diskriminaci krajský soud připomněl, že o diskriminaci jde, pokud se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. V daném případě chybí již první podmínka, a to stejná nebo srovnatelná situace, v níž by se žalobce nacházel s dalším subjektem. Námitka by mohla být relevantní, pokud by ve skutkově obdobném případě (počátek lhůty, okamžik rozhodování atd.) bylo rozhodováno odlišně; to se však nestalo. Soud poukázal na to, že § 254 daňového řádu se týká úroku z neoprávněného jednání správce daně, o který v posuzované věci nejde.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní činí spornou výši přiznaného úroku. V rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu správce daně přiznal úrok ve výši 140 % diskontní sazby s tvrzením, že je u dříve vzniklých přeplatků třeba postupovat podle zákona o správě daní v jeho příslušném znění. Takto stanovená výše úroku z přeplatku ale např. v letech 2009 a 2010 představovala pouhých 0,35 %, což je nepřiměřené oproti úroku z přeplatku ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů dle daňového řádu. Výše úroku přiznaná správcem daně neodpovídá ani míře inflace a nevyjadřuje cenu peněz.

[5] Podle stěžovatele na posuzovanou věc § 264 odst. 10 daňového řádu nedopadá. Výši úroku pro případy pozdě vráceného přeplatku stanoví § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně musí při výpočtu úroku postupovat podle aktuálně platné úpravy, která ani neumožňuje, aby nyní počítaný úrok byl za určitá období počítán jinak než podle § 155 daňového řádu. Je pravdou, že do roku 2007 se výše úroku počítala jiným způsobem; pokud by však zákonodárce chtěl, aby se výše úroku za určitá předchozí období počítala „postaru“, musel by to výslovně upravit v přechodných ustanoveních daňového řádu jako např. v § 264 odst. 14 daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu ovšem nijak neupravuje výši úroku. Smyslem tohoto ustanovení je, aby daňové subjekty nebyly postiženy novou právní úpravou a přeplatky jim byly vráceny v původních lhůtách. Upravuje tedy pouze procesní postup při vrácení přeplatku, nikoliv hmotněprávní otázku výše úroku.

[6] Podle žalovaného je rozhodující, zda měl správce daně postupovat podle zákona o správě daní nebo podle daňového řádu. Pokud měl postupovat podle zákona o správě daní, pak je nutné vymezit, zda podle jeho znění do 1. 1. 2007 nebo podle pozdější úpravy. Daňový řád připouští nepravou retroaktivitu (§ 264 odst. 1 a 2). Podle § 264 odst. 10 daňového řádu pak platí: *„Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.“* Lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet v prosinci 1993. Pokud daňový řád mluví o postupu při vrácení přeplatku, je podle žalovaného třeba tento pojem vykládat komplexně a zahrnout do něj administrativní vyřízení žádosti o vrácení přeplatku, samotné vyplacení částky a eventuální vyplacení úroku, jsou-li dány podmínky jeho vzniku. Proto se v dané věci mělo postupovat podle zákona o správě daní. Podle jeho § 64 odst. 6 a na základě čl. VI bod 5 zákona č. 230/2006 Sb., měl správce daně použít zákon o správě daní ve znění do 31. 12. 2006. Žalovaný proto trvá na tom, že správce daně v posuzované věci postupoval zcela v souladu se zákonem.

[7] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že se v podstatě nijak nezabýval tím, zda měla být výše úroku stanovena podle daňového řádu. Zabýval se jen tím, jaké znění

zákonu o správě daní mělo být ve věci použito, přičemž dochází k závěru, že použitelné je jeho znění účinné do 31. 12. 2006. To stěžovatel ani nerozporuje. I na přeplatky vrácené v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 se za dobu jeho účinnosti použije zákon o správě daní. Stěžovatel však poukazuje na rozdílnost přechodných ustanovení zákona o správě daní a daňového řádu. Zákon o správě daní v přechodných ustanoveních po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb. odkazoval konkrétně na § 64 odst. 6, v němž je uveden postup i výše úroku. Daňový řád ovšem takový odkaz neobsahuje. Nejvyšší správní soud navíc v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, výslovně podle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznal úrok z přeplatku vráceného za účinnosti daňového řádu i za období před nabytím účinnosti daňového řádu.

II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[8] První senát při předběžném projednání věci dospěl k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Je toho názoru, že je smyslem a účelem § 264 odst. 10 daňového řádu, aby se pojem „postup při vrácení přeplatku“ vykládal komplexně, a aby proto zahrnoval i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku. Pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti daňového řádu, měl se při výpočtu výše úroku z vratitelného přeplatku použít zákon o správě daní. V průběhu sedmnáctiletého čekání stěžovatele na vrácení přeplatku na dani však došlo ke změně výše úroku, a proto bylo namístě určit, zda se použije § 64 odst. 6 zákona o správě daní v jeho znění do 31. 12. 2006 nebo ve znění od 1. 1. 2007. Tuto otázku jednoznačně řeší čl. VI bod 5 zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého se má použít starší znění zákona o správě daní. Stěžovatel by proto měl mít nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve výši 140 % diskontní sazby. K této změně v zákoně o správě daní soud mj. uvedl: „Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli (...), že by (...) postup dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006 založil „nepřípustnou retroaktivitu“. (...) zákonodárce předmětným intertemporálním ustanovením jednoznačným způsobem upravit 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 (...) neshledal důvodnou ani stížní námitku, že zákonodárce přijetím zákona č. 230/2006 Sb. založil nerovnost mezi daňovými subjekty. (...) 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.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 – 71).

[9] První senát poukázal na rozsudek ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, v němž sedmý senát výslovně uvedl, že v dané věci „za období od 1. 12. 2010 (...) náleží stěžovateli podle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku (...).“ Přiznal tedy stěžovateli úrok z vratitelného přeplatku podle daňového řádu, ačkoliv lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet před nabytím jeho účinnosti. První senát současně uvádí, že z rozsudku sedmého senátu ovšem není zjevné, proč tento právní názor zaujal; žádná přechodná ustanovení výslovně neaplikuje a ani nijak neodůvodňuje, proč (zřejmě) stanovení výše úroku nepovažuje za součást postupu při vrácení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu.

[10] Pokud by první senát následoval rozsudek sedmého senátu, pak by musel stěžovateli přiznat úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů za celé období od 14. 1. 1994 do 20. 9. 2011. S takovým výkladem se první senát neztotožňuje.

[11] První senát se hodlá odchýlit od názoru, který vyslovil sedmý senát v rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, proto předložil rozšířenému senátu následující otázky, které považuje za sporné: 1) Je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vrácení vratitelného přeplatku podle § 264 odst. 10 daňového řádu? 2) Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do 1. 1. 2011 (tj. do dne nabytí účinnosti daňového řádu), lze při určení výše úroku z vratitelného přeplatku vyplaceného po 1. 1. 2011 aplikovat § 155 odst. 5 daňového řádu?

III. Právní moc rozšířeného senátu k rozhodování

[12] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení věci svůj odlišný právní názor zdůvodní. Úkolem rozšířeného senátu je sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu. Rozhoduje tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného.

[13] Lze rozlišit dvě situace, za kterých může určitou právní otázku rozšířený senát posoudit. Jde buď o vůli tříčlenného senátu odchýlit se od právního názoru vysloveného v předchozím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu anebo o situaci, kdy tento senát narazí na vzájemně rozporné právní názory vyslovené v předchozích judikátech. V prvním případě je judikatura jednotná, ovšem rozhodující senát ji hodlá změnit. V druhém případě je judikatura rozporná, senát tedy věc nemůže rozhodnout, aniž by se dostal do rozporu s některým z navzájem rozporných rozhodnutí.

[14] V předložené věci je zřejmé, že první senát nesdílí názor sedmého senátu, který, jak první senát dovozuje, „zřejmě“ stanovení výše úroku nepovažuje za součást „postupu při vrácení přeplatku“; v důsledku toho při stanovení výše úroku z vratitelného přeplatku vyplaceného po 1. 1. 2011 aplikoval § 155 odst. 5 daňového řádu. První senát naopak má za to, že je třeba „postup při vrácení přeplatku“ vykládat tak, že zahrnuje i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku; je proto na místě aplikovat § 264 odst. 10 daňového řádu, a to i co do stanovení výše úroku.

[15] Rozšířený senát při předběžném posouzení zjistil, že otázkou aplikace § 264 odst. 10 daňového řádu se zabýval osmý senát např. v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 - 54; v něm mimo jiné 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 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 nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011. V případě žádostí vztahujících se ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2009 měl postupovat podle daňového řádu. Správce daně pochybil, pokud podle daňového řádu posoudil i žádosti týkající se zdaňovacích období červen a červenec 2009.*“

[16] V rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/2013 – 42, v němž rozhodoval osmý senát ve věci právně obdobné té, kterou předkládá první senát (výpočet úroku z přeplatku na dani z nemovitosti splatné dne 26. 5. 1999 a aplikace § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006), se vyjádřil rovněž osmý senát k otázce, zda je výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku součástí postupu vrácení vratitelného přeplatku. Od názoru

zde vysloveného 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. Vzhledem k tomu, že osmý senát rovněž stran aplikace § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků akceptoval přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., která upravovala střet právní úpravy před a po 31. 12. 2006 (změna sazby úroku z 140% diskontní úrokové sazby ČNB na repo sazbu stanovenou ČNB zvýšenou o 14 %) a neshledal je diskriminačními, je první senát názorem zde vysloveným, který nebyl dosud v judikatuře překonán, vázán. Nesouhlas s názorem osmého senátu, resp. existenci rozporné judikatury první senát v předkládacím usnesení nevysslovil.

[17] Názor prvního senátu ohledně položených otázek není v rozporu s názory osmého senátu výše vyslovenými ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2013 ani ve věci sp. zn. 8 Afs 50/2013. Jinými slovy, první senát pouze nesdílí závěry učiněné v rozhodnutí sedmého senátu sp. zn. 7 Aps 3/2013 a má za to, že mu brání ve věci rozhodnout, bez uplatnění postupu dle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[18] Ve věci posuzované sedmým senátem se žalobce domáhal zásahovou žalobou připsání a vyplacení úroku z důvodu zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Sedmý senát dospěl k závěru, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[19] Právní názor vyslovený v rozsudku sedmého senátu byl poté v rámci novelizace daňového řádu k 1. 1. 2015 promítnut v modifikované podobě do nového § 254a - nazvaného úrok z daňového odpočtu. Uvedené ustanovení je třeba považovat za *lex specialis* k obecným ustanovením, která se týkají přiznání úroku za pozdní vrácení přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) nebo úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu). Ustanovení § 254a daňového řádu má nadto i vlastní přechodná ustanovení (viz čl. VII, bod 6 zákona č. 267/2014 Sb.) a nelze při jeho aplikaci vycházet z obecných přechodných ustanovení obsažených v § 264 daňového řádu, tedy ani těch, která upravují postup při vrácení přeplatků (§ 264 odst. 10 daňového řádu).

[20] Skutkový i právní stav věci projednávané sedmým senátem byl zjevně zcela odlišný od věci, v níž rozhoduje první senát (úrok z přeplatku na dani z příjmů, resp. na dani důchodové v případě jeho pozdního vrácení, resp. v případě zaviněného přeplatku správcem daně); nadto, lhůta stanovená pro vrácení přeplatku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 započala běžet až za účinnosti daňového řádu nikoli, jak první senát uvádí, za účinnosti zákona o správě daní (platební výměr na daň z přidané hodnoty, v němž uplatněné částky nadměrného odpočtu byly žalobkyni přiznány, resp. daň byla vyměřena, a od tohoto okamžiku započal běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, byl vydán dne 26. 4. 2011).

[21] Lze dodat, že správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena poté např. i nedávným usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015, ve věci *C-120/15 Kovožber s. r. o.*, v němž Soudní dvůr uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí i to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle článku 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení

v souladu s tímto článkem Soudní dvůr EU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).

[22] Rozšířený senát dospěl k závěru, že zde není rozporná judikatura, neboť první senát sdílí v položených otázkách názory vyslovené osmým senátem; sedmý senát rozhodoval ve věci zcela skutkově právně odlišné, než předkládá první senát. Rozhodnutí sedmého senátu tak nebrání prvnímu senátu ve věci rozhodnout.

[23] Rozšířený senát vrací věc prvnímu senátu bez věcného projednání k rozhodnutí.

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

V Brně dne 25. května 2016

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu