



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **TIPGAMES a. s.**, se sídlem Václavské náměstí 56/802, Praha 1, zastoupeného JUDr. Danou Kořínkovou, Ph.D., LL.M., advokátkou se sídlem Sokolovská 47/73, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 1. 2011, č. j. 462/11-1400-102653, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2014, č. j. 7Af18/2011 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Klíčovou otázkou této věci je, dle jaké právní úpravy z hlediska časové působnosti měl žalovaný vrátit žalobci úrok z přeplatku na dani.

[2] Mezi účastníky je nesporné, že žalobci zaplacením správního poplatku za trvání povolení k provozování sázkové hry vznikl přeplatek na dani ve výši přesahující 6 milionů korun. Přeplatek vznikl v důsledku zrušení dvou rozhodnutí daňového orgánu soudem. Původní splatnost těmito rozhodnutími vyměřené daně nastala ve dnech 2. 6. 2006 a 3. 6. 2006. O vrácení přeplatku společně s úrokem však bylo správcem daně rozhodnuto dne 11. 8. 2010. Úrok stanovil správce daně ve výši necelých půl milionu korun. K této částce došel aplikací § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2006. Žalobce nesouhlasil s takto vypočítanou výší úroku z přeplatku. Jeho odvolání však finanční ředitelství v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítlo.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil u městského soudu. V žalobě argumentoval, že správní orgány aplikovaly špatné znění daňového předpisu. Městský soud však žalobu zamítl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že daňové orgány úrok z přeplatku vypočetly správně.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Dalším důvodem kasační stížnosti byla nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[5] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spatřuje v tom, že městský soud svůj závěr, že správní orgány postupovaly při stanovení výše úroku správně, nijak nezdůvodnil. Pouze odkázal na judikaturu. Nezodpověděl však klíčovou otázku předestřenou žalobou, a to jakou právní úpravu měl správce daně při stanovení úroku z přeplatku použít.

[6] Judikatura, na kterou městský soud odkazuje, navíc dle stěžovatele na věc ani nedopadá. Týká se totiž zcela odlišných skutkových základů. Jak rozsudek č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, tak rozsudek č. j. 2 Afs 20/2010 - 90, totiž posuzují situaci, kdy splatnost daně nastala v letech 1994, resp. 1997. V těchto případech nemůže být pochyb o tom, že se na případy novela zákona o správě daní a poplatků č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela“) nevztahovala. Současný případ však posuzuje úroky, jejichž splatnost nastala dne 2. 6. a 3. 6. 2006, tedy až po účinnosti novely, která nastala dnem 1. 6. 2006.

[7] Svoji druhou námitkou stěžovatel napadá nesprávné právní posouzení otázky aplikovatelné právní úpravy. Orgány i soud měly na případ aplikovat znění zákona po novele, nikoliv znění jí předcházející. Přechodná ustanovení předmětné novely totiž stanoví, že úprava obsažená v § 64 odst. 6 tohoto zákona se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Zákon v sobě obsahující novelu přitom nabyl účinnosti dnem 1. 6. 2006. Jelikož ke splatnosti vyměřené daně došlo ve dnech 2. 6. 2006 a 3. 6. 2006, původní den splatnosti daně nastal po účinnosti novelujícího zákona. Dle stěžovatele správná interpretace těchto přechodných ustanovení měla v jeho věci mít za následek to, že se úrok počítal od 2. 6. resp. 3. 6. 2006 ještě dle předešlé právní úpravy, a od 1. 1. 2007, kdy nabyla účinnost část novely novelizující § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, se již mělo použít novelizované znění výpočtu výše úroku.

[8] Dále stěžovatel argumentuje, že rozhodnutí o úroku z přeplatku bylo vydáno až dne 11. 8. 2010, tedy až po účinnosti novely, a i proto správní orgány měly úroky vyplatit již dle nové právní úpravy.

[9] Interpretace přechodných ustanovení zastávaná městským soudem navíc způsobuje nerovnost daňových subjektů. Jejím důsledkem je totiž to, že subjekt, jehož přeplatek se stal splatný v období po 1. 1. 2007, by dostával úrok v osminásobné výši než subjekty, jejichž přeplatek se stal splatným mezi 1. 6. až 31. 12. 2006.

[10] Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a obě rozhodnutí správních orgánů, nebo, alternativně, aby zrušil pouze rozhodnutí městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji soud zamítl. Ztotožňuje se s názorem městského soudu, že byl správně aplikován zákon ve znění před novelou. Rozhodnutí soudu je v souladu s konstantní judikaturou, která jasně stanovila, že při výkladu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je nutné vycházet z toho, kdy došlo k původní splatnosti daně.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejprve se soud věnoval otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu (*IV. A*). Následně se vyjádřil k otázce, dle jakého znění zákona o správě daní a poplatků měly správní orgány postupovat (*IV. B*).

IV. A) K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu

[15] Ve své první kasační námitce stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů. Chybí totiž zdůvodnění, proč soud považoval aplikovatelné znění zákona před novelou a nikoli až po novele.

[16] Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy nebo pokud krajský soud v řízení opomněl přezkoumat jednu ze žalobních námitek (např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52 a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, uveřejněné pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[17] Rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelností netrpí.

[18] Přezkoumávané rozhodnutí nejprve detailně cituje relevantní právní úpravu. Následně uvádí judikaturu, která tuto úpravu vykládá. Dospívá přitom k normě, že při výpočtu výše úroků z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je přeplatek vázán. Je-li tento den v období před 31. 12. 2006, výše úroku se počítá dle původní právní úpravy. Je-li splatnost daně až po tomto dni, postupuje se již dle novelizovaného znění. Následně soud aplikoval toto pravidlo na stěžovatelův případ. Jelikož splatnost daně nastala dne 2. 6. 2006 (soud mylně uvádí den 1. 6. 2006, což však na věci nic nemění), tedy před účinností novely, správce daně postupoval správně dle znění zákona před novelou.

[19] Stěžovatelovi tedy nelze přisvědčit v tom, že by z rozhodnutí soudu nebylo zřejmé, jakou právní úpravu považoval za aplikovatelnou. Z uvedené argumentační linie soudu jsou jasně seznatelné i důvody, které soud k tomuto závěru vedly. Soudem citovaná judikatura je přitom na stěžovatelův případ přílehlavá, neboť rovněž řeší situaci, kdy ke splatnosti původní daně došlo před účinností novely (tedy před dnem 1. 1. 2007 – k tomuto datu srov. části *IV. B*) a k vrácení přeplatku až po účinnosti této novely. Principiálně tato judikatura tedy řeší totožnou právní

otázku, bez ohledu na to, zda k původní splatnosti daně došlo v roce 1994, 1997, nebo jako v případě stěžovatele 2006.

[20] Kasační soud tedy uzavírá, že námitka nepřekoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná.

IV. B) Kaplikovatelné právní úpravě

[21] Další kasační námitkou stěžovatel nesouhlasí s tím, jakou právní úpravu správní orgány a následně i městský soud na vrácení přeplatku aplikovaly. Dle stěžovatele měl správce daně počítat úrok z přeplatku na dani do dne 31. 12. 2006 dle předešlé právní úpravy a ode dne 1. 7. 2007 již dle novelizovaného znění.

[22] Novela v čl. XXI stanoví svoji účinnost tak, že „[t]ento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, s výjimkou ustanovení části páté, čl. V bodů 5, 6, 12 až 19 a čl. VI, které nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2007“. Novela byla vyhlášena dne 29. 5. 2006, to znamená, že až na vyjmenované výjimky vstoupila v účinnost dne 1. 6. 2006.

[23] Jedním z článků novely s posunutou účinností byl právě ten, který měnil způsob výpočtu úroku z přeplatku v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (čl. V., bod 17. novely). Pozdější účinnost byla stanovena i ohledně přechodného ustanovení k tomuto ustanovení (čl. VI. Bod 5. novely).

[24] Z toho plyne, že zákon o správě daní a poplatků obsahoval nový způsob výpočtu úroku z přeplatku na dani a příslušné přechodné ustanovení k této nové úpravě až s účinností od 1. 1. 2007. Přechodné ustanovení k tomuto novému způsobu výpočtu daně znělo takto: *[ú]prava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro 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“.*

[25] Stěžovatel toto ustanovení interpretuje tak, že „účinností tohoto zákona“ zákonodárce myslel účinnost celé novely, tedy den 1. 6. 2006. Nejvyšší správní soud však s tímto nesouhlasí, neboť pojem „tento zákon“ je nutné rozumět ve smyslu materiálního pojetí zákona jako ty články novely vztahující se k § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. A tyto články dle závěrečného ustanovení novely nabyly účinnosti až dne 1. 1. 2007.

[26] Zákon novelizující velký počet i nesouvisejících předpisů je nutno materiálně vnímat jako více zákonů, které však byly formálně přijaty jako zákon jediný. Změny jednotlivých zákonů mohly být zrovna tak přijaty každá v samostatném zákoně. Působnost jednotlivých novel, ač jsou součástí většího novelizačního „balíčku“, je tedy třeba posuzovat samostatně jako jednotlivé zákony v materiálním smyslu.

[27] V právě posuzovaném případě změna úpravy výpočtu úroku z přeplatku na dani provedená v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, včetně jejího doprovázejícího přechodného ustanovení, je celá obsažena v části novely nabývající účinností 1. 1. 2007. Hovoří-li přechodné ustanovení k § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků o „účinnosti tohoto zákona“ je tím nutno rozumět účinnost této změny § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. A tato účinnost byla stanovena na den 1. 1. 2007.

[28] Nejvyšší správní soud proto ohledně účinnosti změny způsobu výpočtu úroku z přeplatku na dani uzavírá, že ta nastala dne 1. 1. 2007.

[29] Na základě takto stanovené účinnosti novely je možné stanovit, dle jaké úpravy měly správní orgány postupovat v případě stěžovatele. Výše citovaná přechodná ustanovení k § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že nová úprava se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Účinnost tohoto zákona, jak výše vyloženo, nastala dne 1. 1. 2007. Původní den splatnosti daně nastal dne 2. 6. a 3. 6. 2006. Jelikož původní den splatnosti nastal před účinností změny výpočtu úroku, nový způsob výpočtu se ve stěžovatelově případě nepoužije.

[30] Tento závěr potvrzuje i soudní judikatura, která k předmětným přechodným ustanovením konstatovala, 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 vyčíst dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007.*“ (Rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 - 68).

[31] Dále konstantní judikatura rovněž stanoví, že jelikož přechodná ustanovení váží způsob výpočtu úroku na původní den splatnosti daně, je irelevantní, kdy k rozhodnutí o vyplacení úroku došlo (takto např. výše citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 34/2009 - 68, nebo rozsudky ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Afs 50/2013 - 41, a ze dne 22. 7. 2010, č. j. 2 Afs 20/2010 - 90). Stěžovatelův argument, že se mělo postupovat dle nové právní úpravy, neboť bylo o vrácení úroku rozhodnuto až dne 11. 8. 2010, je tak rovněž nedůvodný.

[32] Ani argument ohledně nerovnosti subjektů neobstojí. V tomto ohledu postačí odkázat na dřívější rozhodnutí, kde Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „*stanovení úroku v různé výši v průběhu času je přitom zcela běžné, tímto postupem je vyjádřena časová hodnota peněz a za situace, v níž se vztahuje na všechny daňové subjekty ve srovnatelném postavení v konkrétním časovém období určeném podle shodných hledisek tak, jak je tomu v případě přechodného ustanovení čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., nedochází ke zvyhodnění jen určité skupiny osob (diskriminaci) a tím k porušení principu rovnosti.*“ (Viz např. rozsudek ze dne 25. 10. 2013, č. j. 5 Afs 22/2012 - 36 s podrobným odůvodněním).

[33] Soud tedy uzavírá, že námitka nesprávného právního posouzení otázky aplikovatelného znění zákona městským soudem je nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[34] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud postupoval správně, jestliže stěžovatelovu žalobu zamítl. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou rovněž zamítl.

[35] Zároveň soud rozhodl dle § 61 ve spojení s § 120 s. ř. s. o náhradě nákladů řízení, a to v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2015

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu