



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Veletrhy Brno, a. s.**
sídlem Výstaviště 406/1, 603 00 Brno-Pisárky
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2016, č. j. 40259/16/5100-41453-711335

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a stručné shrnutí skutkového stavu

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 11. 2. 2016, č. j. 545777/16/3001-51522-711830, kterým Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

zamítl námitku žalobce ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.

2. K věci je nutno v první řadě uvést, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu Brno I se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“, „odvolací orgán“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.
3. Pokud jde o podstatu věci samé, dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 46 408 830 Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, předmětný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč. Obě tato rozhodnutí však s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109 (právní moci rozsudek nabyt dne 11. 7. 2011).
4. Správce daně následně dne 26. 10. 2011 vydal následující tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu:
 - sdělení č. j. 350138/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 9 823 618,32 Kč,
 - sdělení č. j. 352120/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2 726 288,59 Kč, a
 - sdělení č. j. 352590/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145 593,24 Kč.Poté byla částka 12 695 500 Kč žalobci vyplacena.
5. Žalobce posléze shledal, že úrok mu nebyl přiznán v plné výši, proto dne 19. 12. 2012 podal *Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*. Proti způsobu vyřízení této žádosti se žalobce bránil u správních soudů. Soudní řízení bylo ukončeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS. Již před tímto rozsudkem, dne 31. 3. 2015, žalobce podal správci daně *„Žádost o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně z prominutého penále“*.
6. Dne 30. 9. 2015 vydal správce daně *Sdělení ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně* č. j. 3547736/15/3001-51522-711830, jímž žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z dodatečně doměřené daně, z penále a z úroku z odložené částky v celkové výši 20 214 216 Kč s tím, že žalobci bude doplacena zbývajících částka 7 518 716 Kč. Tato byla připsána žalobci dne 8. 10. 2015.
7. Následně žalobce podal u žalovaného dne 30. 10. 2015 *„Podnět na ochranu proti nečinnosti správce daně dle ust. § 38 daňového řádu“*, a dne 4. 1. 2016 *„Odvolání do rozhodnutí správního orgánu“*. Tato podání žalovaný posoudil dle obsahu jako námitku proti sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015 a jako doplnění této námítky a postoupil je k vyřízení správci daně.

8. Správce daně námitku zamítl rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016, č. j. 545777/16/3001-51522-711830. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal.
9. Žalovaný *rozhodnutím ze dne 14. 9. 2016, č. j. 40259/16/5100-41453-711335*, odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně o námitce. V odůvodnění v první řadě stručně konstatoval podstatné skutkové okolnosti. Dále uvedl, že výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je hmotněprávní skutečností. Pravidlo pro určení úrokové sazby je proto hmotněprávní normou a je nutné jej uplatňovat vždy podle práva účinného v době, kdy úrok vzniká. Úrok dle § 254 daňového řádu, jako paušalizovaná náhrada škody, současně odráží i cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou po celou dobu, kdy dluh trvá. Právě trvání nezákonného stavu, který zapříčinil správce daně svým jednáním, je pro stanovení výše úroku určující. Jinými slovy, předmětný úrok náleží daňovému subjektu za dobu neoprávněného zadržování příslušné částky. Správce daně tedy vypočte úrok dle § 254 daňového řádu v závislosti na tom, kdy trvaly rozhodné skutečnosti. Pokud tyto skutečnosti započaly před 1. 1. 2007, uplatní se sazba dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, tedy ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky (dále též „ČNB“) platné pro první den kalendářního čtvrtletí až do vrácení, nejpozději však do 31. 12. 2010 včetně, jak jednoznačně plyne z čl. VI bodu 5 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb.). V situaci vrácení neoprávněně držených finančních prostředků daňovému subjektu až za účinnosti daňového řádu, tedy po 31. 12. 2010, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu od 1. 1. 2011 do dne vrácení předmětné částky, přičemž výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Takto správce daně postupoval a v dílčích nárocích vždy aplikoval účinnou právní úpravu. Není zřejmé, proč by za dobu do 31. 12. 2011, kdy nebylo pochyb o tom, v jaké sazbě daný úrok vzniká, mělo z důvodu následné změny právní úpravy dojít ke zpětné překvalifikaci již vzniklého nároku a tím i k přepočtu již vzniklého příslušenství. Nelze přitom hovořit ani o nepřiměřeně extenzivním výkladu jdoucím k tíži žalobce. Právní názor žalobce nemá oporu ani ve znění zákona, ani v základních principech řešících časovou působnost norem. Nemůže se tak jednat o konkurenci dvou podložených a akceptovatelných výkladů, kdy by byl správcem daně svévolně zvolen výklad pro žalobce méně příznivý.
10. Žalovaný se dále neztotožnil s odvolací námitkou, že na základě metodického pokynu Generálního finančního ředitelství (dále též „GFŘ“) vzniklo žalobci legitimní očekávání, že na celou dobu zadržování finančních prostředků má být použita sazba úroku stanovená od 1. 1. 2011 daňovým řádem. Metodická stanoviska sice *de facto* představují pro daňové subjekty informaci o obvyklé správní praxi správců daně, ale legitimní očekávání daňových subjektů může logicky vzniknout pouze tehdy, pokud je taková informace zveřejněna. V daném případě ale žádné takové stanovisko finanční správy publikováno nebylo. Skutečnost, že se žalobce nějakým způsobem seznámil s určitým interně vysloveným právním názorem GFŘ, není důvodem pro to, aby u něj mohl být konstatován vznik legitimního očekávání, a to navíc takového, které by mělo mít přednost před postupem plynoucím ze zákona. Interní právní názor finanční správy byl navíc následně revidován a s patřičnou právní argumentací byla odůvodněna změna metodického stanoviska. Stanovisko ohledně aplikace zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu je jednoznačné a uplatňované bez výjimky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 12 695 500 Kč byl předepsán na osobní daňový účet žalobce dne 27. 10. 2011 a poukázán na jeho bankovní účet dne 1. 11. 2011. Žalobcem zmiňovaná metodika GFŘ

však byla vydána až koncem května následujícího roku, je tedy zřejmé, že ani z tohoto důvodu správce daně podle této metodiky nemohl postupovat.

11. Nedůvodnou žalovaný shledal i námitku nedůvodně rozdílného přístupu k žalobci ve srovnání s jinými daňovými subjekty. K žalobcem přiložené písemnosti *Opis informací z obrazovky* z automatizovaného daňového informačního systému konstatoval, že bez jakékoliv bližší specifikace případu nelze dovodit, zda se jedná o naprosto skutkově shodnou věc jako v případě žalobce. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, č. j. 30 Af 34/2012-99, je třeba zdůraznit, že Finanční ředitelství v Plzni rozhodovalo až po vydání uvedené metodické pomůcky. Okolnost, že byl v prvním roce účinnosti daňového řádu Generálním finančním ředitelstvím vysloven metodický názor ohledně aplikace § 254 daňového řádu, nijak neimplikuje, že by musel jihomoravský správce daně řešit obdobný případ. Tedy skutečnost, že ve věci metodiky došlo k odůvodněné změně právního názoru, neznáčí ani to, že by správce daně takový případ řešil, ani to, že by mělo při řešení žalobcova nároku dojít k nedůvodným rozdílům oproti jiným daňovým subjektům.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

12. Proti posledně zmiňovanému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil včas podanou žalobou. Po nutné rekapitulaci hlavních skutkových okolností žalobce uvedl, že spor je veden ohledně právní otázky, v jaké výši, resp. podle jakého zákonného pravidla, mu má být správcem daně předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Není přitom sporu o tom, že podmínky pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně byly splněny. Zrušující rozsudek krajského soudu byl vydán již za účinnosti daňového řádu. S ohledem na znění přechodných ustanovení daňového řádu (§ 264 odst. 1) je v dané věci třeba aplikovat pravidla uvedená v daňovém řádu, a to na celou dobu trvání nezákonnosti. Správce daně původně úrok z neoprávněného jednání správce daně stanovil toliko podle zákona o správě daní a poplatků. Žalobce se domáhal změny, protože správce daně po proběhnuvším soudním řízení vydal sdělení ze dne 30. 9. 2015. Jím však opět předmětný úrok předepsal v nižší než zákonem stanovené výši, neboť postupoval tak, že sazbu úroku stanovoval dle práva účinného v době vzniku úroku, tedy část úroku vypočítal dle zákona o správě daní a poplatků a část dle daňového řádu. Žalovaný je tedy názoru, že na danou věc nelze aplikovat přechodná ustanovení daňového řádu, neboť výpočet předmětného úroku je hmotněprávní skutečností.
13. Žalobce dále namítl, že správní orgány postupovaly v rozporu se zavedenou správní praxí, od níž se excesivně a protiústavně odchýlily. Tato ustálená správní praxe, kterou orgány finanční správy ke dni podání žádosti (tedy v roce 2012) aplikovaly, byla sjednocena mj. metodikou GFŘ ke způsobu výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 23. 5. 2012, č. j. 12257/12-2110-050166. O závaznosti této metodiky jako interního normativního aktu ostatně ani správní orgány nepochybují, neboť v rozhodnutích uváděly, že tato byla pro správce daně závazná, resp. byla adresována „dovnitř“ finanční správy. Správní orgány tak potvrdily, že tato metodika byla v rozhodné době vydána a že byla pro orgány finanční správy závazná. K existenci správní praxe vycházející z této metodiky pak žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, sp. zn. 30 Af 34/2012, v němž byl řešen právě spor o úrok z neoprávněného jednání správce daně. V dané věci Finanční ředitelství v Plzni již v daňovém řízení dospělo k závěru, že vzhledem k neexistenci použitelného přechodného ustanovení je nutno pro přiznání úroku

z neoprávněného jednání správce daně realizovaného v roce 2011 aplikovat procesní právní předpis účinný v té době, tzn. daňový řád, a to v celém rozsahu jeho § 254. Z narativní části rozhodnutí krajského soudu je tak jednoznačně seznatelné, že metodika GFŘ byla bez výhrad následována orgány finanční správy. Na tuto skutečnost žalovaný reagoval tak, že Finanční ředitelství v Plzni rozhodovalo až po vydání dané metodiky. Tato argumentace však je chybná. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 234/2014, neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní nezanikají jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, pročez se správní orgány měly zabývat žádostí žalobce o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání a pokusit se svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit. Nejvyšší správní soud tak žalovanému přikázal v dané věci rozhodnout o žádosti o předsání zbylé části úroku a žalovaný tak byl povinen učinit k právnímu stavu ke dni podání této žádosti (tj. k prosinci 2012). Ke dni podání žádosti tedy existovala správní praxe, přičemž dle judikatury je její jakákoli změna možná jen do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká.

14. K doložení existence zmiňované správní praxe žalobce v předcházejícím řízení předložil i část soupisu sestavy ADIS (*Opis informací z obrazovky*) a jeho část, která se týká výpočtu úroku dle § 254 daňového řádu v případě jiného daňového subjektu, přičemž tento byl zástupci žalobce tímto jiným subjektem poskytnut pouze pod slibem anonymizace daného soupisu. Z tohoto soupisu je jednoznačně seznatelné, že se musí jednat o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dále je z něj patrné, že i pro povinnost hradit úrok z neoprávněného jednání správce daně vážící se před účinností daňového řádu byl použit postup dle daňového řádu (tedy repo sazba zvýšená o 14 %; 140 % diskontní sazby dle zákona o správě daní a poplatků je totiž mnohem nižší, jak plyne z výpočtu úroku v případě žalobce. Úplné odmítnutí tohoto důkazního prostředku žalovaným jen podtrhuje jeho nezákonný postup.
15. Správní orgány svá tvrzení, že na základě předmětné metodiky postupováno nebylo, nikterak nedoložily. Naopak sám správce daně na straně 5 rozhodnutí uvedl, že v průběhu roku 2015 GFŘ avizovalo (opět dovnitř finanční správy), že dosavadní výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně není správný, čímž fakticky potvrdil, že se na základě předmětného pokynu správní praxe vyvinula a orgány finanční správy při kalkulaci úroku z neoprávněného jednání správce daně v rozhodné době, tj. ke dni podání žádosti, postupovaly. Postup správních orgánů zcela odlišný oproti ustálené správní praxi kromě zřejmé nezákonnosti založil i nedůvodnou nerovnost žalobce, která je vůči němu diskriminační a porušuje jeho ústavně garantovaná práva (např. čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). V jiných případech orgány finanční správy neprováděly žádné analýzy a úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši presumované § 254 odst. 1 daňového řádu automaticky předepisovaly. Existence správní praxe souvisí zejména s ochranou legitimního očekávání daňových subjektů, která zahrnuje rovněž důvěru v kontinuální výklad zákona správními orgány, tj. jakékoliv změny správní praxe z povahy věci zasahují i do subjektivních práv daňových subjektů. Pro daňové subjekty přitom má právní následek i nezveřejněná metodika jakožto „vnitřní předpis“. I tyto formy vnitřních předpisů (např. metodiky, stanoviska, sdělení, pokyny) mají zásadní význam. Daňové subjekty jsou díky jejich existenci v dobré víře, že veřejnou mocí jednou zvolený postup pro interpretaci a aplikaci práva nebudou orgány veřejné moci bezdůvodně a libovolně měnit v neprospěch daňových subjektů. Předmětná metodika GFŘ je navíc zcela v souladu se zákonem, z čehož plyne, že se v dané věci nejednalo o tzv. nezákonnou správní praxi.

Postup v rozporu s ustálenou správní praxí v neprospěch daňového subjektu je v právním státě nepřípustnou libovůlí. Změna správní praxe je možná pouze výslovně a *pro futuro*. Generální finanční ředitelství ovšem žádnou jinou metodiku v relevantním časovém období nevydalo a nezveřejnilo.

16. Žalobce dále uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být stanoven dle daňového řádu. Zásadní skutečností je, že zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 47/2011 byl vydán již v době účinnosti daňového řádu (dne 23. 6. 2011). Tato skutečnost je rozhodná pro určení, která právní úprava se pro stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně a pro postup při jeho přiznání a předepsání aplikuje. V daném případě tedy nastal potencionální časový střet mezi „starou“ (zákon o správě daní a poplatků) a „novou“ (daňový řád) právní úpravou, a je tedy nutno vymezit, jakým právním předpisem a v jakém jeho znění se má posuzovat přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Obdobná situace nastala při přijetí zákona č. 230/2006 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován zákon o správě daní a poplatků, přičemž došlo i ke změně způsobu výpočtu úroku z přeplatku. Na rozdíl od daňového řádu však byl časový střet mezi starou a novou právní úpravou explicitně vyřešen speciálním přechodným ustanovením – čl. VI bod 5 věta druhá zákona č. 230/2006 Sb. Tato skutečnost byla reflektována i judikaturou. Zákonodárce tak daným přechodným ustanovením zcela jednoznačně deklaroval, jakou právní úpravou se mají rozdílně vzniklé právní stavy řídit, přičemž rozhodnou skutečností byl den původní splatnosti daně. Takováto výslovná deklarace úmyslu zákonodárce však pro účely posouzení nyní projednávané věci absentuje, což reflektovalo i GFR ve své metodice. Jak je totiž zřejmé z § 264 daňového řádu, výslovné přechodné ustanovení, které by řešilo časový střet mezi starou a novou právní úpravou z hlediska úroku z neoprávněného jednání správce daně, zde obsaženo není. Proto je nutno aplikovat „obecné“ přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, které dopadá na všechny ostatní dále explicitně neupravené situace. Střet staré a nové právní úpravy je tak daňovým řádem komplexně řešen, tj. není zde žádná mezera, k jejímuž zaplnění by bylo nutné aplikovat výkladová pravidla či analogii. Žalovaný existenci přechodných ustanovení zcela ignoruje a namísto jejich aplikace si vytváří pravidla vlastní, která však nemají v daňovém řádu, ani v zákoně o správě daní a poplatků žádnou oporu. Tvrzení žalovaného *de facto* znamená, že část úroku se počítá „po staru“ a část „po novu“, což je ale v případě sankcí zcela nebývalý jev.
17. Nesprávně žalovaný odkazuje i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009. Právní princip je možné při výkladu práva použít pouze tehdy, pokud právní úprava výslovně nestanoví jinak, a též pokud takové vyznění není v rozporu s ústavním pořádkem. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu stanoví výslovné pravidlo pro přechod mezi novou a starou právní úpravou, které je třeba aplikovat na všechny případy, kdy není v daňovém řádu uvedeno jinak. U jiných následků porušení povinností při správě daní dle části čtvrté daňového řádu (než je úrok z neoprávněného jednání správce daně) zákonodárce postupoval při formulaci speciálních přechodných ustanovení totožně jako při přijetí zákona č. 230/2006 Sb.; výslovné přechodné ustanovení se tak týká úroku z prodlení (§ 264 odst. 14 daňového řádu) či penále (§ 264 odst. 13 daňového řádu).
18. Argumentace žalovaného si přitom i odporuje. Na jedné straně zdůrazňuje, že úrok dle § 254 daňového řádu je hmotněprávní skutečností, proč je nutné uplatňovat pravidla vždy podle práva účinného v době, kdy úrok vzniká, tj. dle zákona účinného pro každý den jeho vzniku (přitom žádný právní předpis takové pravidlo nestanoví), při vlastním

výpočtu úroku však postupoval podle zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2006, tj. nikoliv podle znění tohoto zákona aktuálního ke každému jednotlivému dni. Kdyby žalovaný postupoval přesně podle svého tvrzení, musel by u úroku vzniklého po 1. 1. 2007 daňovému subjektu vyměřit úrok ve výši repo sazby plus 14%, neboť právní úprava provedená zákonem č. 230/2006 Sb. byla obdobná daňovému řádu. Žalovaný však postupoval zcela v souladu s přechodnými ustanoveními zákona č. 230/2006 Sb.

19. Nelze přijmout ani zcela extenzivní výklad správních orgánů, které vytváří nové speciální přechodné ustanovení, pokud s ohledem na zásadu analogie tvrdí, že právní úprava úroku dle § 254 daňového řádu se má řídit zákonnými pravidly, které zákonodárce výslovně stanovil toliko pro úrok z prodlení či penále. Zákonodárce totiž projevil zcela jednoznačnou vůli, jaké druhy sankcí se mají řídit předchozími právními předpisy s ohledem na den původní splatnosti daně či den uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Pro úrok dle § 254 daňového řádu však daňový řád počítá s aplikací obecného přechodného ustanovení § 264 odst. 1 či odst. 10. Předmětný extenzivní výklad je rovněž v příkrém rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. 5 Afs /2009, uvedl, že zákonodárce musí ustanovení formulovat tak, aby jeho účinky byly dostatečně jasně patrné. Neučinil-li tak, nelze extenzivním teleologickým výkladem „dotvářet“ daňové právo v neprospěch jednotlivce. Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti.
20. Ze systematiky celého § 264 daňového řádu je navíc zcela zřejmý smysl a účel předmětné právní úpravy (přechodných ustanovení). Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu představuje obecné přechodné ustanovení, které se aplikuje ve všech případech, není-li v odstavcích 2 až 17 daňového řádu stanoveno jinak, resp. není-li explicitně vymezeno speciální právní pravidlo.
21. Přechodná ustanovení v § 264 daňového řádu vedle toho nahrazují (zrušují) předchozí přechodná ustanovení dle zákona o správě daní a poplatků či jiných právních předpisů, a to ve smyslu zásady *lex posteriori derogat priori*, na jejímž základě tedy došlo k tzv. nepřímé novelizaci a k implicitnímu zrušení právní normy. Správními orgány zastávaný názor o „řetězení“ přechodných ustanovení a o aplikaci zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, je nesprávný a nezákonný.
22. Pokud dále správní orgány vycházely z toho, že sazba (způsob výpočtu) úroku je hmotněprávní skutečností, avšak postup (řízení) se řídí zásadně platnými a účinnými procesními předpisy, tj. že se jedná o procesněprávní skutečnost, postupovaly v přímém rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu. Ten měl v rozhodnutích sp. zn. 1 Afs 235/2014 a 8 Afs 50/2013 za to, že postup i výpočet úroků má být komplexní (ve vztahu k postupu při vracení přeplatku dle § 264 odst. 10 daňového řádu). Není proto důvodu, aby u úroku z neoprávněného jednání správce daně docházelo k rozlišování postupu pro přiznání takového úroku a způsobu jeho výpočtu. Tedy jak postup, tak výpočet se řídí obecným přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu, které při neexistenci speciálního přechodného ustanovení obecně upravuje veškeré poměry a situace vznikající v důsledku aplikace daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda se jedná o hmotněprávní nebo procesněprávní skutečnost. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, je v tomto ohledu nepřipadný, neboť se jednalo o posouzení prekluze lhůty pro stanovení celního dluhu, která v celním řádu

výslovně stanovena nebyla, a navíc prekluze má v rámci daňového řádu speciální přechodné ustanovení.

23. Dlouhodobá nečinnost správce daně při předepsání zákonem presumované výše předmětného úroku, odporující si a měnící se právní argumentace i mezi orgány finanční správy navzájem, či nerespektování vlastní závazné správní praxe svědčí spíše o snaze orgánů finanční správy najít takový způsob výpočtu úroku, aby to nepoškodilo státní rozpočet a bylo to pro daňový subjekt nejméně výhodné. Pokud správní orgány odkazují na princip úroku jakožto ekonomicky přiměřené náhrady (kompenzace) tzv. alternativních nákladů držby peněz (paušalizovaná náhrada škody), jejich přístup by znamenal hrubou diskriminaci daňových subjektů (úrok ve výši 0,35 % z dlužné částky ročně za rok 2010 oproti tomu více než 14 % z dlužné částky ročně v roce 2011). Právě takového rozporu si byl vědom i zákonodárce či Generální finanční ředitelství (viz metodika GFR), a proto se relevantní právní úprava sjednotila v rámci přechodných ustanovení způsobem uvedeným žalobcem. To potvrzuje i znění důvodové zprávy k § 264 daňového řádu, podle něhož „z přechodných ustanovení by mělo být zřejmé, ve kterých případech se použije nová právní úprava a kdy se bude po přechodnou dobu vycházet z dosavadního textu zák. o správě daní a poplatků“. Zákonodárce tak nezamýšlel ponechat některé právní poměry či situace regulované daňovým řádem bez toho, aby se na ně neaplikovalo alespoň obecné přechodné ustanovení § 264 daňového řádu.
24. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, a případně též jemu předcházející rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 10. 2016 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl názor žalobce, že by úrok z neoprávněného jednání správce daně představoval sankci, která by daňovému subjektu byla vyplácena podle sazby platné a účinné v době rozhodování o jejím přiznání. S ohledem na § 254 odst. 6 daňového řádu je třeba tento úrok považovat za paušalizovanou náhradu škody, která by měla odrážet hodnotu finančních prostředků v čase. Ta je dána úrokovou mírou po celou dobu, kdy dluh trvá. Předmětný úrok náleží daňovému subjektu za každý den neoprávněného zadržování příslušné částky. Není žádný právní důvod pro to, aby na dobu nezákonného zadržování úhrady daně bylo pohlíženo jako na jeden nedílný celek. Rozpornost postupu správce daně pak nelze spatřovat ani v aplikaci příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, neboť k takovému postupu byl výslovně zavázán čl. VI bodem 5 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb.
26. Správní orgány se ani neodchýlily od své ustálené správní praxe. Žalobce odkazovaná metodika GFR byla pouhou vnitřní instrukcí, která nebyla zveřejněna pro potřeby daňových subjektů. Generální finanční ředitelství v ní prezentovalo svůj právní názor na aplikaci § 254 daňového řádu, tento však poměrně záhy opustilo, neboť neměl oporu v zákoně. Metodická pomůcka řešená v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 66/2013, na který poukazoval žalobce, byla zveřejněna, a bylo tedy možné předpokládat, že daňové subjekty se s ní budou moci seznámit a uzpůsobit na jejím základě své chování. V nyní projednávané věci tomu tak však nebylo. Na existenci ustálené správní praxe nelze usuzovat ani na základě skutečnosti, že žalobci je zřejmě znám alespoň jeden případ, kdy blíže neurčený správce daně postupoval u blíže neurčeného daňového subjektu žalobcem

požadovaným způsobem. Žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 34/2012 pak byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, sp. zn. 3 As 113/2014. Nutno dodat, že není možné dovolávat se legitimního očekávání z titulu zavedené správní praxe za situace, kdy by se jednalo o správní praxi nezákonnou.

27. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

28. Žalobce v replice na vyjádření žalovaného ze dne 13. 3. 2019 zopakoval, že výše úroku z neoprávněného jednání správce daně měla být v celém svém rozsahu stanovena dle daňového řádu, přičemž takový způsob stanovení úroku v předmětném období nesporně bylo ustálenou správní praxí orgánů finanční správy. Dodal, že s ohledem odborný článek vedoucího oddělení daňového procesu II Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (*PETROVIC, Pavel. Úrok z neoprávněného jednání správce daně. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. 4/2018. Wolters Kluwer ČR. str. 16 až 20. ISSN 1211-9946*), o takovou praxi pravděpodobně jde i nadále. Tento pracovník orgánu finanční správy vymezil s ohledem na změny v právní úpravě úroků z neoprávněného jednání správce daně od roku 1993 několik modelových případů postupu při předepisování úroků. V modelu odpovídajícím dané věci („pátý případ“) konstatoval, že se použije výpočet obsažený v daňovém řádu. Názor, že se má postupovat dle § 264 odst. 1 daňového řádu, pak potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 299/2015.

V. Posouzení věci soudem

29. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
30. Předmětem sporu je v daném případě soubor otázek týkajících se důsledků situace, kdy Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109, *zrušil* rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, jakož i jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Krajský soud tak učinil v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010-95, s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně (krajský soud v závěru rozsudku konkrétně uvedl: „*S ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu a na skutečnost, že z něj jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, nezbylo Krajskému soudu v Brně, než rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, která byla vydána nezákonně, zrušit.*“).
31. Se situací, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti, jsou spojeny následky. Jedním z těchto následků je vznik úroku z částky, kterou daňový subjekt na základě posléze zrušeného rozhodnutí správce daně uhradil. Podle zákona o správě daní a poplatků se jednalo o tzv. úrok ze zaviněného přeplatku a byl upraven v § 64 odst. 6 tohoto zákona. Podle daňového řádu se jedná o tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně dle jeho § 254 odst. 1. Vzhledem k jejich obdobnému charakteru lze přitom i na úrok ze zaviněného přeplatku vztáhnout závěry vyslovené kasačním soudem k úroku z neoprávněného jednání správce daně, totiž že jeho účelem „*není sankcionovat stát [...] za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí [...]*“

kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou [...] (viz bod [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, č. 3485/2016 Sb. NSS, věc *Statutární město Hradec Králové*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

32. Co se týče rozhodných skutkových okolností, jednalo se v dané věci o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Mezi stranami není sporu o tom, že doměřená daň a s ní související daňové povinnosti byly žalobcem uhrazeny. Rozhodnutí o stanovení daně bylo soudem zrušeno rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, právní moci rozsudek nabyl dne 11. 7. 2011.
33. Předmětem sporu je primárně otázka, dle jakého právního předpisu měl správce daně stanovit úrok z finančních prostředků zadržovaných jím na základě posléze zrušeného nezákonného rozhodnutí o stanovení daně.
34. *Dle názoru žalobce je klíčovou okolností datum zrušení rozhodnutí o stanovení daně. K této události došlo v roce 2011, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu (dnem 1. 1. 2011). Správce daně měl tedy ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu celý úrok z neoprávněného jednání správce daně stanovit dle daňového řádu. Naopak podle žalovaného je okamžik zrušení rozhodnutí o stanovení daně soudem v zásadě nepodstatný. Vznik nároku na úrok a jeho trvání jsou hmotněprávní skutečnosti, které se řídí právem účinným v době vzniku a trvání úroku.*
35. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS, věc *ALLIED GROCERS*, shrnul svůj obecný právně-teoretický přístup k problematice určení právní úpravy, jež se má aplikovat v otázkách hmotněprávních daňových práv a povinností, takto: „Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí na www.nssoud.cz). „Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS).“
36. Zdejší soud nemá důvodu, pro nějž by se od tohoto přístupu měl odchýlit.
37. Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, *zavinil-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. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty*

počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně,²⁶⁾ byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

38. Ode dne 1. 1. 2006, tedy s nabytím účinnosti novely zákona o správě daní a poplatků provedené zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, vznikl úrok ze zaviněného přeplatku nikoli ve výši 140 % *diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí*, ale ve výši *repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí*. Jak však plynulo z přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., konkrétně z jeho čl. VI bodu 5., novelizovaná úprava § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se použije toliko pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. Naopak pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., se použije § 64 odst. 6 v dosavadním znění. Tento výklad právní úpravy potvrdil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009-68, či ze dne 22. 7. 2010, č. j. 2 Afs 20/2010-90.
39. Dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle jeho § 254 odst. 1 *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady*.
40. Jak plyne ze shora citované judikatury, otázka vzniku a výše úroků je jednoznačně problematikou hmotněprávní, aplikuje se tudíž právo účinné v době vzniku a trvání dluhu. Vedle toho je zřejmé, že přechodná ustanovení daňového řádu (§ 264) výslovně neupravují situaci vzniklou v nyní projednávané věci, totiž že po nabytí účinnosti daňového řádu došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně splatné ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Dle názoru soudu však není vhodným a správným řešením právní názor žalobce, který fakticky znamená retroaktivní působení daňového řádu. Zde je nutno podotknout, že retroaktivní hmotněprávní úprava ve prospěch soukromých subjektů (či lépe řečeno v neprospěch veřejné moci) samozřejmě není vyloučena, dle názoru soudu by však měl racionální zákonodárce k takové právní úpravě přistupovat pouze výjimečně a zejména výslovně.
41. Úprava daňového řádu nijak nebrání způsobu výpočtu předmětného úroku provedenému správními orgány v dané věci právě proto, že *de facto* (tedy svým mlčením) zohledňuje hmotněprávní charakter úročení peněžních prostředků. Jinak řečeno, daňový řád na jedné straně výslovně nestanovil, že by se na danou situaci měla v plné šíři aplikovat nově účinná právní úprava, na straně druhé však ani neurčil, že by se měl dotčený úrok uplatnit toliko podle dosavadních právních předpisů (srov. opačně § 264 odst. 14 daňového řádu, či z minulosti právě čl. VI bod 5. zákona č. 230/2006 Sb.).

42. Závěr soudu přitom nemůže změnit ani odkaz žalobce na § 264 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší*. Zde v první řadě nelze přehlédnout, že svým obsahem se jedná o ustanovení regulující procesní práva a povinnosti, nikoli otázky hmotněprávní. I kdyby však bylo toto ustanovení na danou situaci aplikovatelné, nebylo by možné z něj vyčíst nic jiného, než že se mají práva a povinnosti posoudit podle daňového řádu *ode dne nabytí jeho účinnosti*, z hlediska výpočtu úroku tedy pouze za období po nabytí účinnosti daňového řádu. Současně tak nelze uzavřít, že by v dané věci došlo ze strany žalobce k představení srovnatelně přesvědčivých výkladových alternativ, z nichž by se v souladu se zásadou *in dubio mitius* či *in dubio pro libertate* měla použít ta, která je pro adresáty veřejnoprávního působení příznivější (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, věc *Komerční banka*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, věc *SG Equipment Finance Czech Republic II*).
43. Výklad žalobce by ve svém důsledku znamenal nerovné postavení mezi jednotlivými daňovými subjekty v otázce uplatňování sazby daného úroku, resp. by rovnovážnost tohoto jejich právního postavení činil závislým na nejisté okolnosti, totiž na okamžiku, kdy bude zrušeno nezákonné rozhodnutí o stanovení daně. Je poněkud absurdní představa, že by se u dvou daňových subjektů v totožné situaci mohl výpočet úroku za totéž období zásadně lišit pouze kvůli tomu, zda to které rozhodnutí o stanovení daně bude pro nezákonnost zrušeno do 31. 12. 2010 či po tomto datu, a to za situace, kdy zákon takový následek výslovně nestanoví.
44. Na povinnosti správce daně stanovit předmětný úrok po hmotněprávní stránce dle úpravy účinné v jednotlivých časových obdobích též ničeho nemění povinnost správce daně procesně postupovat podle daňového řádu. V této souvislosti je poněkud zavádějící odkaz žalobce na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 8 Afs 50/2013, 1 Afs 235/2014) týkající se výkladu § 264 odst. 10 daňového řádu, neboť komplexnost postupu správce daně podle jednoho právního předpisu byla dovozena ze samotného textu daného přechodného ustanovení, jež pro danou výše právních vztahů určovalo postup dle dosavadních právních předpisů. V nyní souzené věci však, jak uvedeno již výše, taková výslovná úprava chybí.
45. Stejně tak není v tomto ohledu rozhodné, že daňovým řádem došlo ke zrušení zákona o správě daní a poplatků a v souvislosti s přijetím daňového řádu došlo i ke zrušení novelizace zákona o správě daní a poplatků provedené zákonem č. 230/2006 Sb. Zde lze poukázat na již výše uvedenou citaci z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 2511/2012 Sb. NSS, že „[p]ro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá“. Správce daně tedy správně k jednotlivým obdobím přiřadil tehdy účinnou právní úpravu. Tou bylo v období od splatnosti daně a jejího zaplacení do 31. 12. 2006 ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, opět ve znění do 31. 12. 2006, a to vzhledem k přechodnému ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., a v období od 1. 1. 2011 do okamžiku vrácení nezákonně zadržovaných částek § 254 odst. 1 daňového řádu.

46. Shora učiněným výkladem si zdejší soud dovoluje vyjádřit nesouhlas s částí odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS, a to konkrétně s jeho body [29] a [46], z nichž by bylo možné ve vztahu ke zpětné aplikovatelnosti § 254 odst. 1 daňového řádu dovodit opačné závěry. Zdejší soud má za to, že kasační soud v daném ohledu dostatečně nepřihlédl k hmotněprávnímu charakteru úroku souvisejícího se zadržováním finančních prostředků daňového subjektu na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně, a to včetně dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu tento charakter vyjadřující; kasační soud naopak nepřiměřeně a bez bližšího odůvodnění zdůraznil význam primárně procesněprávního ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Z odůvodnění předmětného rozsudku pak nijak neplyne, že by se Nejvyšší správní soud zabýval též výkladovou variantou vyslovenou zdejším soudem shora, jež je přesvědčivější a zachovává též rovný přístup k jednotlivým daňovým subjektům.
47. Zdejší soud se pak neztotožnil ani s žalobní námitkou, že předmětný úrok měl být stanoven toliko dle § 254 daňového řádu vzhledem ke správní praxi žalovaného, tedy na základě legitimního očekávání žalobce.
48. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, věc *L'ORÉAL*, je správní praxí zakládající legitimní očekávání „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).“ Jak však zároveň plyne z následné rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013-40, či ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35), č. 3444/2016 Sb. NSS, věc *CORSO*), legitimního očekávání z titulu zavedené správní praxe se nelze dovolávat za situace, kdy se jednalo o správní praxi nezákonnou, resp. takovou, která nemá oporu v zákoně. V rozsudku ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54, věc *T-Mobile*, pak Nejvyšší správní soud shledal, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou zpravidla založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci ani *praeter legem*. Nelze však vyloučit, že i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním *ultra vires*, může v konkrétní situaci (šlo-li např. o dlouhodobou a dosud nikým a nijak nezpochybnovanou správní praxi nebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vyvolány, vydány nebo udržovány korupcí nebo jiným trestným nebo nepoctivým jednáním úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů) založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana. Legitimní očekávání pak může kromě správní praxe založit jednorázové ujištění správního orgánu, přímo adresované omezenému okruhu budoucích účastníků řízení.

49. Zdejší soud již výše uvedl, že postup, jímž by měl správce daně podle žalobce stanovit výši úroku z neoprávněného jednání, nepovažuje za souladný se zákonem. Výše úroku musí být stanovena jednoznačně, z povahy věci ji tak např. nelze určit na základě správního uvážení, kde by správní praxe naopak měla vysokou relevanci. Na základě citované judikatury kasačního soudu by teoreticky a ve výjimečných případech mohl správní praxi založit i nezákonný postup správního orgánu. Tak tomu však v daném případě nebylo. Žalobce v této souvislosti odkazuje na metodiku Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2012 (která tedy ani nebyla účinná v době faktického vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně, tedy ke dni 26. 7. 2011), tato však nebyla adresována daňovým subjektům a nebyla nijak oficiálně zveřejněna. Dlouhodobou a ustálenou správní praxi pak nemohl založit ani odkaz na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, č. j. 30 Af 34/2012-99, z jehož rekapitulační části lze mít za to, že v daném ojedinělém případě byl úrok z neoprávněného jednání správce daně zřejmě vypočítán v rozporu se zákonem. Zdejší soud se pak ztotožnil se žalovaným v tom, že žalobcem předložený anonymizovaný opis informací z obrazovky je neurčitý do té míry, že jej nelze jakkoli důkazně využít. Průkazem relevantní správní praxe pak není ani právní názor Mgr. P. P., LL.M., vedoucího oddělení daňového procesu II Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, uvedený v e-Bulletinu Komory daňových poradců ČR 4/2018, s. 16–20, který je toliko vyjádřením soukromého názoru dané osoby, nikoli oficiálním potvrzením dané praxe u zmiňovaného správce daně (právě pro právní, nikoli skutkovou povahu žalobcem předloženého článku jím soud nedokazoval). Z uvedených důvodů tedy není žalobní námitka poukazující na porušení žalobcova legitimního očekávání opodstatněná.
50. Soud se tedy neztotožnil s podstatou žalobních tvrzení, že žalovaný měl v dané skutkové situaci s ohledem na obsah a systematiku přechodných ustanovení daňového řádu, jakož i vzhledem k existenci správní praxe, na problematiku úroku z neoprávněného jednání správce daně plně aplikovat daňový řád, a to na celou dobu, po kterou správní orgány neoprávněně zadržovaly finanční prostředky žalobce.
51. Nad rámec nutno dodat, že nastavení přesného mechanismu vzniku a výpočtu úroku souvisejícího se zadržováním finančních prostředků na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně (úrok ze zaviněného přeplatku, úrok z neoprávněného jednání správce daně) je výrazem představy zákonodárce o rozumném uspořádání právních vztahů tak, aby byly pokud možno minimalizovány spory o náhradu škody či zadostiučinění. Na druhou stranu zákonodárce předpokládá, že takové spory mohou vznikat, pročez předmětný úrok konstruoval jako tzv. paušalizovanou náhradu škody (§ 64 odst. 6 *in fine* zákona o správě daní a poplatků, § 254 odst. 6 daňového řádu). Zadržováním finančních prostředků poškozený daňový subjekt má samozřejmě právo na to, aby mu byl související úrok stanoven v zákonné výši. Má-li za to, že jeho újma přesahuje řádně přiznaný úrok, je nástrojem k jeho kompenzaci zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), který provádí čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

VI. Závěr a náklady řízení

52. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. prosince 2019

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu