



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **A. G. (CZ) s.r.o.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Tomášem Sequensem,
se sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2016, č. j. 55362/16/5100-41453-711335,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze, usnesením ze dne 14. 3. 2017, č. j. 9 Af 7/2017-28, postoupenou místně příslušnému Krajskému soudu v Praze, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Kladně, (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2016, č. j. 1603939721-2110-70461-205021, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl podle ustanovení § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 32 386 745,46 Kč.
2. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyni byla vyměřena darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 ve výši 85 746 176 Kč platebním výměrem správce daně, který byl následně v přezkumném řízení rozhodnutím správce daně změněn, přičemž daň byla vyměřena v částce 27 878 304 Kč, a žalobkyni tak vznikl

dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, o jehož přiznání v částce 32 386 745,46 Kč byla žalobkyně vyrozuměna prvostupňovým rozhodnutím. Žalovaný neshledal důvodnými odvolací námitky žalobkyně, která nesouhlasila s tím, že jí byl úrok přiznán toliko z částky odpovídající rozdílu, o který byla daňová povinnost snížena. K výkladu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný konstatoval, že předpokladem pro přiznání úroku je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a to v souvislosti s konstatováním jeho nezákonnosti, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Změna rozhodnutí, jeho zrušení a prohlášení nicotnosti představují situace odlišné z pohledu zásahu do práv a majetkové sféry daňového subjektu, kdy v případě změny rozhodnutí a snížení částky, která má být daňovým subjektem na daňovou povinnost uhrazena, je neoprávněně vybrána pouze část provedené platby. Pokud by byla úročena celá platba, včetně části, kterou byla uhrazena zákonná daňová povinnost, nejednalo by se o reparaci případné újmy spojené s nezákonným zadržením určité finanční částky, ale poskytnutí výhody nad rámec reparace bez ohledu na míru zásahu do majetkové sféry daňového subjektu a bez ohledu na rozsah, v němž správce daně postupoval nezákonně, což neodpovídá účelu daného ustanovení. Přiznání úroku pouze z neoprávněně zadržované částky odpovídá smyslu a účelu daného ustanovení, jímž je poskytnutí úroku jako paušální náhrady za platbu provedenou na základě či v souvislosti s nezákonným jednáním správce daně, jak plyne též z ustanovení § 254 odst. 6 daňového řádu, jakož i nadpisu ustanovení § 254 daňového řádu, z něhož je patrné, že se jedná o úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž stanovení vyšší daňové povinnosti představuje neoprávněné jednání toliko v rozsahu neoprávněně stanovené částky, nikoli v části zákona odpovídající daňové povinnosti. V případě platby, která byla použita na úhradu zákonné daňové povinnosti, se nejedná o úhradu na základě či v souvislosti s neoprávněným jednáním správce daně a přiznání kompenzace z této částky by odporovalo znění úpravy úroku i jeho smyslu a účelu. Přiznání úroku z celé uhrazené částky, včetně částky uhrazené po právu, by nadto vytvářelo nepoměr k situacím, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí nebo prohlášení nicotnosti. Se závěry v části komentářové literatury, na níž odkazovala žalobkyně ve svém odvolání, dle níž by měl být úrok vyplacen z provedené platby bez ohledu na výši vratitelného přeplatku, se žalovaný neztotožnil. Poukázal na to, že tyto komentáře v jiných částech obsahují argumenty pro výklad žalovaného, neboť současně vysvětlují, že úrok je vyjádřením ceny finančních prostředků v čase náležející daňovému subjektu, který nemohl po určitou dobu se svými finančními prostředky disponovat v důsledku nezákonného rozhodnutí či nezákonně vedené exekuce, a vysvětlují rovněž návaznost institutu úroku na předchozí právní úpravu úroku ze zaviněného přeplatku zakotvenou v ustanovení § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010. Dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47 (chybně uvedeno č. j. 3 As 113/2012 – 47) v obdobné věci, v níž Nejvyšší správní soud vyložil, že v případě změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce pouze z částky stanovené neoprávněně, tedy z úhrady provedené nad rámec zákonné výše daňové povinnosti, přičemž posuzoval shodnou argumentaci, která byla uplatněna v rámci odvolacích námitek, včetně poukazu na komentářovou literaturu.

3. Žalobkyně namítala, že v rozporu s ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu jí byl prvostupňovým rozhodnutím přiznán úrok toliko ve výši 32 386 745,46 Kč vypočtený z částky 57 867 872 Kč odpovídající přeplatku na dani darovací, a nikoli z celé původně

vyměřené a uhrazené částky 85 746 176 Kč, přičemž žalovaný se dle žalobkyně nevypořádal s odvolacími argumenty, a to zejména s judikaturou Ústavního soudu ohledně volby metody výkladu právních norem. Dle žalobkyně je výklad ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu uplatněný žalovaným v rozporu s jeho jednoznačným doslovným zněním, neboť předmětné ustanovení ve vztahu k základu pro výpočet úroku nerozlišuje, zda došlo ke zrušení původního rozhodnutí, změně, či prohlášení za nicotné, a stanoví, že daňovému subjektu náleží úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Poukázala dále na důvodovou zprávu a výklad dotčeného ustanovení ve dvou komentářích k daňovému řádu, v nichž se uvádí, že daňovému subjektu je vyplacen úrok z celé jím učiněné platby bez ohledu na výši vratitelného přeplatku (Baxa J. a kol. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1473 a 1474), respektive že úročena je celková částka, kterou daňový subjekt uhradil (Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 575). Dle žalobkyně správce daně nemá zákonný podklad pro odlišný postup v případě změny rozhodnutí oproti jeho zrušení či prohlášení za nicotné, neboť předmětné ustanovení klade všechny tři případy na roveň. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo přiznat úrok pouze z rozdílu mezi původně nezákonně vyměřenou daní a daní vyměřenou podle změněného rozhodnutí, pak by svůj úmysl explicitně vyjádřil, obdobně jako v ustanovení § 155 odst. 5 či § 251 odst. 1 daňového řádu. Poukázala též na skutečnost, že předmětné ustanovení nebylo od přijetí daňového řádu novelizováno. Úmysl zákonodárce přiznat úroky pouze z rozdílu, o který bylo rozhodnutí změněno, nelze dle žalobkyně dovodit ani z důvodové zprávy, v níž se uvádí, že smyslem úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše, která se v této části týká primárně ustanovení § 254 odst. 6 daňového řádu a v něm upraveného vztahu úroku k náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Nadto je přiznání úroku z celé daňovým subjektem uhrazené částky plně v souladu s deklarovaným smyslem ustanovení, neboť i v takovém případě plní úrok funkci paušalizované náhrady škody. Dle žalobkyně pak předmětné ustanovení má představovat rovněž sankci pro správce daně, jež vyvažuje jeho oprávnění při stanovení a vymáhání daní a motivuje správce daně, aby svých oprávnění využíval uvážlivě, po řádném zjištění skutkového stavu a v souladu se zákonem. Žalobkyně s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 73/04, namítala, že nelze v neprospěch daňového subjektu měnit vůli zákonodárce výkladem jdoucím proti jednoznačnému doslovnému znění daňových předpisů a bez opory v zákoně, relevantní literatuře či důvodové zprávě rozšiřovat zákon v neprospěch žalobkyně. Dále namítala, že v daném případě nebyly naplněny předpoklady pro upřednostnění výkladu *e ratione legis* vymezené Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS – st. 1/96, neboť předmětné ustanovení není nejasné ani nesrozumitelné a žalobkyní uplatněný výklad vycházející z doslovného znění není v rozporu s jeho smyslem a účelem. I v případě připuštění výkladu uplatněného žalovaným by však bylo třeba dle názoru žalobkyně aplikovat zásadu *in dubio mitius* a veřejnoprávní normu vyložit v její prospěch, přičemž v tomto ohledu odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2009, sp. zn. III. ÚS 151/07. Dále poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Výklad ustanovení uplatněný žalovaným dle žalobkyně odporuje zásadě legality a judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, dle níž nelze normy daňového práva vykládat extenzivně v neprospěch daňového subjektu.

4. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že s ohledem na žalobkyní uvedenou argumentaci považuje rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 113/2014 – 47 za neústavní, poukazujíc na skutečnost, že toto rozhodnutí bylo napadeno ústavní stížností, o níž nebylo rozhodnuto.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že námitky uplatněné v žalobě se v podstatě shodují s námitkami odvolacími. Uvedl, že výklad žalobkyně, dle něhož by jí vznikl nárok na přiznání úroku i z části platby, která byla použita na úhradu zákonné daňové povinnosti, považuje za odporující textu ustanovení § 254 daňového řádu i smyslu a účelu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jímž je především paušalizovaná náhrada škody, jak vyplývá z odstavce 6 předmětného ustanovení. Žalovaný má za to, že ze smyslu a účelu ustanovení i jeho systematického zařazení je patrné, že úrok neslouží k odškodnění daňového subjektu za platbu daňové povinnosti v zákonné výši. Přiznání úroku z částky, která nebyla stanovena nesprávně či nezákonně a jejíž výše nepřesahuje správně stanovenou daň, považuje za neopodstatněné, neboť by došlo k poskytnutí finančního prospěchu nad rámec reparace závadného stavu. Zásada *in dubio mitius* se dle žalovaného v této věci neuplatní, neboť nejde o situaci, kdy by zde byly dva srovnatelně přesvědčivé výklady dotčeného ustanovení. Dále znovu odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, v němž byla řešena shodná právní otázka.
6. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
7. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyni byla platebním výměrem správce daně ze dne 17. 7. 2012, č. j. 226752/12/030963205021, vyměřena podle pomůcek darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 ve výši 85 746 176 Kč. Tento platební výměr byl v přezkumném řízení rozhodnutím správce daně ze dne 7. 7. 2016, č. j. 2965985/16/2110-70461-205021, změněn tak, že se žalobkyni vyměřuje podle pomůcek daň v částce 27 878 304 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobkyni přiznán s odkazem na ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny uvedeného platebního výměru (zjevnou chybou v psaní nesprávně označeného č. j. 226752/12/030963202021) ve výši 32 386 745,46 Kč. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala obdobně jako v podané žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.
8. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná oprávněnou osobou a jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. Podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, 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.

10. V projednávané věci je předmětem sporu výklad ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, pokud jde o výši základu pro výpočet úroku, jenž žalobkyni přísluší v důsledku změny platebního výměru. Zatímco žalobkyně se domnívá, že základem pro jeho výpočet by měla být celá uhrazená částka daně ve výši 85 746 176 Kč, tedy včetně částky 27 878 304 Kč představující zákonnou výši původně nesprávně vyměřené daně, žalovaný má za to, že úrok je třeba vypočítat pouze z částky rozdílu mezi původně stanovenou nezákonnou výší darovací daně a její zákonnou výší odpovídající změně rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti.
11. Výkladem citovaného ustanovení ve vztahu k základu pro výpočet úroku v případě změny rozhodnutí se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, v němž shodně jako dříve Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 22 Af 125/2012 – 24, dospěl k závěru, že dojde-li ke změně rozhodnutí o stanovení daně (poplatku), náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) jen z částky zaplacené daně (poplatku), která převyšuje jeho zákonnou výši. Uvedl, že *„nemá pochyb o tom, že výchozím a stěžejním smyslem zmíněného institutu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody“ a to tak, že „způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt“ právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodárce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu); shodují se na něm ostatně i shora citované komentáře k daňovému řádu. Ke zmíněné preventivní funkci úroku ve vztahu k řízení o náhradě škody je pak nutno připomenout, že ustálená judikatura civilních soudů i doktrína v oblasti soukromého práva škodou rozumí takovou újmu, která nastala (projevuje se) v majetkové sféře poškozeného a je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tedy penězi (srov. např. stanovisko Nejvyššího soudu, sp. zn. Cpj 87/70). Pokud je pak na institut úroku obecně nahlíženo jako na odměnu (náhradu) za to, že určitý subjekt nemohl po stanovenou dobu nakládat s finančními prostředky („cena peněz“), je podle názoru Nejvyššího správního soudu nanejvýše logické, že taková náhrada by i v případě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu měla poškozenému subjektu náležet pouze z částky přesahující zákonnou daň (poplatek), kterou již daňový subjekt uhradil, a kompenzovat toliko újmu odpovídající nezákonně stanovené části daně (poplatku). Jinak řečeno, tento úrok by měl daňovému subjektu nabrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Zatímco v případě zrušení rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) či prohlášení jeho nicotnosti je zjevné, že vzniklá škoda odpovídá celé uhrazené částce, čemuž by měl odpovídat i úrok přiznaný podle § 254 odst. 1 daňového řádu z celé uhrazené částky, v případě „pouhé“ změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) je tomu jinak. V případě změny rozhodnutí o stanovení daně totiž nedošlo ke vzniku újmy v důsledku nezákonného rozhodnutí ohledně celé uhrazené částky. Pokud by totiž daňový subjekt již na základě prvotního rozhodnutí zaplatil daň (poplatek) ve správné výši, ohledně této (správné) částky by mu nepochybně žádná újma nevznikla a ani vzniknout nemohla. Není proto důvod k tomu, aby prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně byla daňovému subjektu jakkoliv kompenzována úhrada daně (poplatku) v zákonné výši, neboť ke vzniku újmy v tomto rozsahu fakticky nedochází.*

12. *S ohledem na výše uvedené se pak zdejší soud nemohl ztotožnit se závěry žalobce plynoucími z jeho vyjádření ke kasační stížnosti, podle něhož je smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu sankcionovat samotnou nezákonnost postupu správce při stanovení a vybírání daně. Takový náhled považuje Nejvyšší správní soud za nesprávný jak hlediska obecné funkce institutu úroku v daňovém řízení, tak z hlediska konkrétní úpravy plynoucí z § 254 odst. 1 daňového řádu, jak byla vyložena shora. Nelze ostatně přehlédnout, že i komentář k daňovému řádu, na který k podpoře své argumentace odkazuje žalobce (a v napadeném rozsudku i krajský soud), v rámci výkladu k § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně konstatuje, že „uvádí-li důvodová zpráva k zákonu jednoznačně, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, pak by shodnou optikou mělo být nahlíženo na úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně“ (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, Šimek, K., Žiškova, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011).*
13. *Argumentuje-li v této souvislosti krajský soud tím, že citované ustanovení nerozlišuje dostatečně důsledně mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) a zmiňuje vadná rozhodnutí „zcela benevolentně“, Nejvyšší správní soud k tomu připomíná (jak již bylo výše naznačeno), že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Při výkladu daného ustanovení je proto nutno přihlídnout především k jeho smyslu, jak byl vymezen shora. Zdejší soud navíc nepovažuje za nezbytné, aby zákonodárce v případech jednotlivých možných procesních způsobů nápravy či „odklizení“ nezákonných rozhodnutí výslovně upravoval důsledky, které ve vztahu k výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně může ten který výsledek řízení mít. Daňový řád v § 116 odst. 1 výslovně předpokládá, že odvolací orgán napadené rozhodnutí změní [písm. a)], napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení [písm. b)], nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí [písm. c)]. Procesní důsledky rozhodnutí odvolacího orgánu o zrušení rozhodnutí správního orgánu, nebo naopak jeho změně, které jsou ostatně v daňovém řízení řešeny obdobně jako v obecném správním řízení (srov. § 90 odst. 1 správního řádu), jsou přitom zcela zřejmé, a podle názoru zdejšího soudu není vždy nezbytné, aby byly v dalších ustanoveních daňového řádu u dalších institutů podrobněji upraveny a vysvětlovány. [...]Stejně tak Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu neshledal důvod dovozovat jakékoli závěry z toho, že zákonodárce v citovaném ustanovení uvedl „větší vadu, pak menší a potom tu největší“. Dovožovat z takto zákonodárcem zvoleného pořadí důsledku vad rozhodnutí jakoukoli návaznost týkající se základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně nelze.*

Ve vztahu ke zmíněné zásadě in dubio pro libertate pak Nejvyšší správní soud toliko poznamenává, že předpokladem pro aplikaci této zásady je existence dvou výkladů, kdy jeden je srovnatelně přesvědčivý jako výklad opačný. Nejde tedy o situaci, kdy zde pouze existují dva možné výklady, ale o situaci, kdy proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). V projednávané věci však s ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal, že by se zde jednalo o dvě srovnatelné výkladové alternativy, neboť argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku, založená převážně na jazykovém výkladu, výše vyložený smysl ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu nikterak nezpochybňuje a nenabízí žádnou relevantní alternativu, pokud jde o hodnocení účelu této právní úpravy.“

14. S výše uvedeným závěrem i jeho odůvodněním se zdejší soud v projednávané věci plně ztotožňuje.
15. Pokud žalobkyně odkazuje na názor zaujatý v jednom z komentářů k citovanému ustanovení daňového řádu (L. Kaniová in Baxa, J. a kolektiv. [Daňový řád](#). Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011), dle něhož „subjektu je vyplacen úrok z celé jím učiněné platby, bez ohledu na výši vratitelného přeplatku“, nejedná se, jak konstatoval i Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, o názor přijímaný odbornou veřejností jednoznačně, ani o názor v odborné literatuře převažující, neboť v jiných komentářích k daňovému řádu lze nalézt příklon k názoru opačnému, podle něhož úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu „vzniká daňovému subjektu, kterému v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla povinnost uhradit státu plnění nad rámec své zákonné povinnosti (odvedl v určitém čase státu více, než odvést měl, a to za dobu jejího uhrazení až do jejího vrácení“ (Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, str. 958-959). Upozorňovala-li žalobkyně na komentář k daňovému řádu, v němž se uvádí, že „úročena je celková částka, kterou daňový subjekt uhradil“ (Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2011), pak tento komentář spornou otázku výše základu pro výpočet úroku při změně rozhodnutí neřeší, přičemž hovoří-li o úročení celkové částky, je tím pouze míněno, že úročena je „jak daň, tak i příslušenství“. To je zjevné též z následujícího vydání komentáře, v němž se nachází zcela shodná pasáž, avšak dále je doplněno: „Existují názory, že s ohledem na gramatický výklad tohoto odstavce (viz „[...] náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí“) by se úrok měl vypočítat z celé částky uhrazené daně stanovení rozhodnutím správce daně bez ohledu na to, že v eventuálním novém navazujícím daňovém řízení bude daň znovu stanovena, ovšem v nižší výši (např. v původním řízení daň 200 000 Kč a po zrušení rozhodnutí stanovena nově na 100 000 Kč, tj. úrok by dle některých názorů měl být vypočítán z částky 200 000 Kč, a nikoliv z rozdílu těchto částek). Striktní formalistický výklad tohoto ustanovení by inklinoval k takovému závěru, avšak s ohledem na ekonomickou podstatu úroku z neoprávněného jednání správce daně by tato interpretace neměla obstát.“ (JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., in Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016).
16. Jak opakovaně konstatoval Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 17. 12. 1997 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 6. 5. 2004 ve věci sp. zn. III. ÚS 258/03, či ze dne 30. 9. 2009 ve věci sp. zn. III. ÚS 384/08), jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikaci právní normy a je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího obsahu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, tedy například logický a systematický výklad nebo výklad *e ratione legis*. Dále soud připomíná, že Ústavní soud opakovaně zdůraznil požadavek plynoucí z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu, aby tentýž právní institut (zde úrok) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován (viz např. nálezy ze dne 21. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 666/06, ze dne 22. 1. 2008 sp. zn. III. ÚS 781/06 či ze dne 29. 11. 2007 sp. zn. III. ÚS 151/07). V daném případě má soud, shodně jako žalovaný a Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, za to, že zjevným smyslem institutu úroku zakotveného v ustanovení § 254 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně a tím předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, což odpovídá povaze úroku jako ceny peněžních prostředků v čase, úmyslu zákonodárce

vyjádřenému v důvodové zprávě k ustanovení § 254 daňového řádu, v níž se uvádí, že *„smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše“*, jakož i textu zákona, zejména § 254 odst. 6 daňového řádu. S ohledem na uvedený smysl daného ustanovení považuje zdejší soud, stejně jako Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, za logické, že náhrada v podobě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu by měla poškozenému subjektu náležet pouze z částky přesahující zákonnou daň, kterou daňový subjekt uhradil, a kompenzovat toliko újmu odpovídající nezákonně stanovené části daně. Je třeba zdůraznit, že předpokladem vzniku nároku na úrok je nezákonnost rozhodnutí či nesprávný úřední postup na straně správce daně. Jakkoli dané ustanovení explicitně nestanoví odlišný postup pro případ změny rozhodnutí oproti zrušení či prohlášení jeho nicotnosti, v rámci systematického výkladu je třeba při výkladu hypotézy právní normy zohlednit odlišnost jednotlivých způsobů nápravy nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně. Zatímco v případě zrušení rozhodnutí či prohlášení jeho nicotnosti je zjevné, že vzniklá škoda odpovídá celé částce uhrazené daňovým subjektem na jeho základě, čemuž by měl odpovídat i úrok přiznaný podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu z celé uhrazené částky, v případě změny rozhodnutí o stanovení daně tomu tak není, neboť ke vzniku újmy v důsledku nezákonného rozhodnutí, která by měla být úrokem kompenzována, nedochází v rozsahu, ve kterém byla daň uhrazena v zákonné výši. Výše uvedenému výkladu smyslem a účelem právní normy, z něhož vyplývá, že v případě změny rozhodnutí o stanovení daně náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně jen z částky zaplacené daně, která převyšuje jeho zákonnou výši, odpovídá plně i systematické zařazení předmětného ustanovení pod marginální rubrikou „Úroky z prodlení“, a to v návaznosti na úpravu úroku z prodlení, který je povinen hradit daňový subjekt v případě prodlení s úhradou splatné daně, který představuje ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, tedy v podstatě cenu finančních prostředků v čase (viz důvodová zpráva k ustanovení § 252 daňového řádu).

17. Z předmětného ustanovení, důvodové zprávy, funkce úroku, ani jeho systematického zařazení naopak nelze dovozovat, že by smyslem daného ustanovení měla být též sankce správci daně za nezákonný postup. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, *„účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slovy stěžovatele „postihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (který má v rámci dělené správy při placení státem uložených plnění postavení daňového subjektu) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu z roku 2009 je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou (tento úrok je ostatně ve zcela shodné výši jako úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z roku 2009).“*
18. Ke shora uvedenému výkladu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu v tom směru, že v případě změny rozhodnutí náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně jen z částky zaplacené daně, která převyšuje jeho zákonnou výši, vede též užití argumentu *ad absurdum*, kdy je zcela nelogické, aby menší míra nezákonně stanovené daně, či dokonce absence nezákonně stanovené daně, kdy rozhodnutí může být změněno i v neprospěch daňového subjektu, by paradoxně přinášela daňovému subjektu větší finanční prospěch nad rámec kompenzace vzniklé újmy a znamenala přísnější sankci pro správce daně.

19. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že vzhledem k jednoznačnému smyslu ustanovení § 254 daňového řádu a v něm zakotvenému institutu úroku, jak byl uveden shora, nelze akceptovat žalobkyní uplatněný výklad ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu vycházející čistě z izolovaného jazykového výkladu části uvedeného ustanovení, který odporuje smyslu daného ustanovení a vede k absurdním důsledkům. Naopak je třeba v souladu s judikaturou Ústavního soudu (viz shora uvedené nálezy Ústavního soudu ve věcech sp. zn. Pl. ÚS 33/97, III. ÚS 258/03 či III. ÚS 384/08), jakož i stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, na něž poukazovala žalobkyně, upřednostnit výklad smyslem a účelem právní normy, jímž nedochází, jak se domnívá žalobkyně, k rozšíření zákona bez zákonné opory. Soud proto neshledal žalobní námitky žalobkyně v tom směru, že je třeba ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu vyložit toliko na základě dikce tak, že žalobkyni náleží nárok na úrok z celé částky daně uhrazené na základě změněného rozhodnutí (včetně částky představující zákonnou výši původně nesprávně vyměřené daně), a že nejsou naplněny předpoklady pro užití dalších výkladových metod, zejména výklad *e ratione legis*, důvodnými.
20. Pokud žalobkyně poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 151/07, dále namítala, že i v případě připuštění výkladu smyslem a účelem zákona by bylo nezbytné aplikovat v posuzované věci zásadu *in dubio mitius*, pak je třeba konstatovat, že předpoklady pro aplikaci této zásady ve smyslu judikatury Ústavního soudu nebyly naplněny, neboť nenastal stav, kdy by po použití výkladových metod panovaly pochybnosti ohledně výkladu předmětného ustanovení. Vzhledem k tomu, že soud, shodně s žalovaným, neshledal existenci dvou rovnocenných srovnatelně přesvědčivých výkladových alternativ posuzovaného ustanovení, aplikace principu *in dubio mitius* není v projednávaném případě na místě. Jelikož žalovaný při výkladu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, s nímž se zdejší soud při použití standardních interpretačních metod popsaných shora ztotožnil, ani při jeho aplikaci nevybočil mimo zákonný podklad příslušného zákonného ustanovení, neshledal soud důvodnou ani námitku žalobkyně stran porušení zásady legality zakotvené v § 5 daňového řádu, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Výklad předmětného ustanovení vycházející ze smyslu a účelu právní normy, jehož důsledkem je nepřiznání úroku z uhrazené částky odpovídající zákonné daňové povinnosti, nepředstavuje zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva žalobkyně jako daňového subjektu.
21. Pokud žalobkyně dále obecně namítala, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami, soud konstatuje, že ačkoli se žalovaný nezabýval jednotlivými rozhodnutími Ústavního soudu, na něž žalobkyně v rámci odvolání poukazovala, své rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, neboť vysvětlil, jakým způsobem a z jakých důvodů k výkladu předmětného ustanovení přistoupil.
22. Pro úplnost soud uvádí, že ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, č. j. 30 Af 34/2012 – 99, byla usnesením Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2016, sp. zn. I. ÚS 782/16, odmítnuta jako předčasná, a tedy nepřípustná dle ustanovení § 75 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. O ústavní stížnosti, která měla být podána dne 18. 5. 2016 proti následnému rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2016, č. j. 30Af 34/2012-164, na niž poukázala žalobkyně, nebylo dosud rozhodnuto. Soud neshledal důvody pro postup dle ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.

23. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
24. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. února 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu