



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N Ě M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **VOLTA REAL a. s.**, se sídlem Provaznická 9, Praha 1, zastoupené JUDr. Janem Veselým, Ph. D., advokátem se sídlem Loutkářská 2416/2f, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 9. 2009, čj. 11765/09-1500-106932, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2013, čj. 9 Ca 366/2009 - 53,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „finanční úřad“) vydal dne 3. 5. 2002 výzvu, kterou žalobkyni jako ručitelku vyzval k úhradě daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 7 851 000 Kč. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu snížilo rozhodnutím ze dne 5. 2. 2003 výši nedoplatku na 6 799 345 Kč. Následnou žalobu Městský soud v Praze zamítl. Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 26. 6. 2008, čj. 8 Afs 49/2005 - 114 rozsudek městského soudu zrušil, neboť finanční úřad výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydal až po lhůtě stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). V důsledku tohoto a navazujících

rozhodnutí byla původní výzva finančního úřadu zrušena a žalobkyni byla dne 13. 10. 2008 vrácena zaplacená daň ve výši 6 799 345 Kč.

[2] Finanční úřad poté k podnětu žalobkyně vydal dne 25. 5. 2009 rozhodnutí, kterým žalobkyni přiznal úrok z přeplatku na dani ve výši 680 876 Kč.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 25. 5. 2009 odvolala. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu změnilo rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z přeplatku tak, že změnilo jeho výši na 754 899 Kč.

[4] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[5] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Městský soud žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Považoval za podstatu sporu to, zda má být úrok z přeplatku na dani počítán podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, nebo ve znění účinném od 1. 1. 2007. Odkázal na přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona 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 „zákon č. 230/2006 Sb.“). Podle uvedeného přechodného ustanovení je rozhodným okamžikem pro výpočet úroku původní den splatnosti daně, na niž je přeplatek vázán. V projednávaném případě vznikl žalobkyni přeplatek na dani z převodu nemovitostí splatné dne 26. 5. 1999. Rozhodná právní úprava pro vypočtení úroku je tedy obsažena v § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[6] Městský soud se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. výslovně stanoví použití § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006 pouze pro vratitelné přeplatky na dani, a podle žalobkyně se tedy *a contrario* nevztahuje na úroky z přeplatku na dani. Městský soud měl za to, že úrok z přeplatku je institut nerozlučně spjatý s přeplatkem na dani. Přechodné ustanovení by za použití výkladu předkládaného žalobkyní ani nedávalo smysl, neboť přeplatek na dani se daňovému subjektu vracel v plné výši jak podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2006, tak i podle právní úpravy pozdější. Rozdíl ve znění § 64 odst. 6 zákona o správě daní před změnou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. a po této změně spočívá právě ve způsobu výpočtu úroku z přeplatku. Správní orgány tedy při výpočtu úroku postupovaly v souladu se zákonem. Městský soud také poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 34/2009 - 68, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru.

III.

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu v celém rozsahu včasnou kasační stížností opírající se o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Nezákonnost rozsudku stěžovatelka spatřovala v tom, že městský soud, stejně jako Nejvyšší správní soud v rozhodnutí čj. 8 Afs 34/2009 - 68, dovodil, že se přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. nevztahuje jen na tam výslovně uvedený vratitelný přeplatek na dani, ale též na tam výslovně neuvedený úrok z přeplatku. Tento výklad kogentního ustanovení považuje stěžovatelka za nepřípustně extenzivní, který porušuje i ústavní předpisy, a to čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle nichž lze státní moc uplatňovat jen v mezích stanovených zákonem a způsobem, který zákon stanoví.

[9] Stěžovatelka odkazovala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne „31. 1. 2007, čj. Afs 140/2005“, tj. pravděpodobně rozhodnutí ze dne 31. 1. 2007, čj. 7 Afs 140/2005 - 55, podle něhož nelze aplikovat obecnou občanskoprávní úpravu upravující soukromoprávní vztahy na veřejnoprávní vztahy založené daňovým řádem. Stěžovatelka uváděla, že je tedy třeba vycházet pro účely daňového řízení pouze z vlastní úpravy zákona o správě daní, z něhož vyplývá, že § 64 odst. 6 upravuje dva rozdílné právní instituty vymezující dva druhy hmotněprávních nároků daňového subjektu, a to a) přeplatek na dani a b) úrok z přeplatku na dani. Toto rozdělení respektuje i marginální rubrika § 64 odst. 6 zákona o správě daní („Přeplatky a úrok“) a soudní judikatura (rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. 30 Ca 125/2001, a zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 140/2005 - 55). Toto rozlišení má svůj účel, neboť úrok se daňovému subjektu vrací vedle přeplatku jako hodnota, které by daňový subjekt mohl dosáhnout, kdyby měl své prostředky sám k dispozici, a o niž by se mu prostředky zhodnotily (cena peněz).

[10] Přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. však upravuje výlučně přeplatek na dani, *a contrario* ho tedy nelze aplikovat na úroky z přeplatku na dani bez ohledu na vznik splatnosti daně. Pro výpočet úroku z přeplatku v době od 1. 1. 2007 je proto správní orgán povinen použít vždy § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném od 1. 1. 2007. Rozšiřující analogický výklad v oblasti veřejného práva nelze připustit. Správní orgány i městský soud tak pochybily, pokud aplikovaly na věc stěžovatelky nesprávné znění zákona.

[11] Výklad městského soudu zcela opomíjí smysl novelizace provedené zákonem č. 230/2006 Sb., kterým zákonodárce chtěl změnit sazbu úroků z přeplatku tak, aby se daňovému subjektu dostalo úroku ekvivalentního reálné ceně peněz, tj. faktickým podmínkám na trhu. Rozhodnutí správních orgánů i městského soudu, která k této skutečnosti nepřihlíží, jsou tak zcela odtržená od faktické ekonomické situace na trhu. Rozsudek městského soudu trpí přepjatým formalismem a nemůže obstát ani z hlediska teleologického výkladu. Stejně vady vytýkala stěžovatelka i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 34/2009 - 68, které nadto neprošlo testem ústavního přezkumu. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud nyní dospěl k opačnému právnímu názoru, stěžovatelka navrhl, aby věc postoupil k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[12] Stěžovatelka dále poukázala na zásadu v pochybnostech mírněji (*in dubio mitius*). Orgány veřejné moci jsou tedy tam, kde zákon umožňuje různé interpretace, povinny jej vykládat ústavně konformním způsobem (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 41/05), což dle stěžovatelky znamená upřednostnit ten výklad, který více šetří práva dotčené osoby. Proto stěžovatelka považovala za neudržitelný kategorický závěr městského soudu, že přechodné ustanovení čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. nepřipouští jiný výklad. Upozorňovala na to, že i v případě, že by jí předložený výklad nebyl jediným možným, nelze jej vyloučit jako nepřipustný, jak nesprávně dovodil městský soud. Městský soud tedy porušil čl. 4 odst. 4 Listiny, a tím porušil i právo stěžovatelky na spravedlivý proces a právo vlastnit majetek.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že lze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že je možné nárok na vrácení přeplatku na dani a nárok na úrok z přeplatku oddělit jako samostatné nároky, nelze však popřít jejich existenční vazby. Pokud sporné přechodné ustanovení nehovoří výslovně o úroku z přeplatku, nezakládá tato skutečnost nepřipustný výklad v neprospěch stěžovatelky. Žalovaný měl za to, že zákonodárce zcela přesně vymezil, jaká úprava se použije a kdy, a jednoznačně odkázal na § 64 odst. 6 zákona o správě daní, který upravuje nejen vratitelný přeplatek, ale též způsob výpočtu úroku z přeplatku. Tato výslovná úprava nepřipouští jiný výklad.

[14] Ke smyslu novelizace provedené zákonem č. 230/2006 Sb. žalovaný uvedl, že předmětem posuzované právní otázky není výhodnost úpravy nové oproti úpravě předcházející. I kdyby byla nová právní úprava pro stěžovatelku výhodnější, nelze požadovat po správci daně, aby rozhodoval v rozporu se zákonem, který stanovil jako mezní hranici splatnost daně, která v posuzovaném případě nastala před 1. 1. 2007. Žalovaný dále odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 34/2009 - 68. Postup správních orgánů i městského soudu považoval za správný a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[15] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud posuzuje v této věci otázku, zda se úrok z přeplatku na dani z nemovitostí splatné dne 26. 5. 1999 má vypočítat podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, nebo ve znění účinném od 1. 1. 2007.

[18] Podle čl. V bodu 17 zákona č. 230/2006 Sb. se v § 64 odst. 6 větě první zákona o správě daní „slova *140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí*“ nahrazují slovy *repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí*“ a ve větě druhé se slova *140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den*

kalendářního čtvrtletí" nahrazují slovy "repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí".

[19] Podle čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. platí, že: „Úprava 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.“

[20] Podle čl. XXI zákona č. 230/2006 Sb. nabývá čl. V bod 17 a čl. VI účinnosti dne 1. 1. 2007.

[21] Podle § 64 odst. 6 věty první a druhé zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006 platí, že: „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.“

[22] Podle § 64 odst. 6 věty první a druhé zákona o správě daní ve znění účinném od 1. 1. 2007 platí, že: „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 repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. 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 repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“

[23] Ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní bylo následně s účinností od 1. 11. 2007 opět změněno, a to zákonem č. 270/2007 Sb. Podle čl. I bodu 29 zákona č. 270/2007 Sb. se „v § 64 odst. 6 větě druhé...slovo sedm nahrazuje číslem 14“. Touto novelizací tedy došlo ke sjednocení sazby pro výpočet výše úroku bez ohledu na to, zda ke vzniku přeplatku na dani došlo v důsledku zavinění správce daně, či nikoliv. Přechodné ustanovení v zákoně č. 230/2006 Sb. touto změnou nebylo dotčeno.

[24] Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 34/2009 - 68 vyslovil, že přechodné ustanovení čl. V bodu 17 zákona č. 230/2006 Sb. „jednoznačně řeší způsob rozlišení výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2006 a ve znění od 1. 1. 2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je daný přeplatek vázán. Pro úplnost lze shrnout, že nastane-li původní den splatnosti příslušné daně před 1. 1. 2007, je nutno úrok z přeplatku vztahující se k dani počítat podle úpravy v § 64 odst. 6

daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2007.“

[25] Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že předloženou právní otázku již řešil nejen v rozhodnutí čj. 8 Afs 34/2009 - 68, ale např. i v rozhodnutích čj. 2 Afs 20/2010 - 90, 5 Afs 22/2012 - 36, 5 Afs 23/2012 - 34 a 3 Afs 3/2014 - 27. (Všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.) Přitom proti rozhodnutí čj. 2 Afs 20/2010 - 90 byla podána ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 2841/10, odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Zjistil, „že *správní soudy rozhodovaly v souladu s principy hlavy páté Listiny a jejich rozhodnutí, která jsou výrazem nezávislého soudního rozhodování, nevybočila z mezí ústavnosti. Skutečnost, že se stěžovatel neztotožňuje s jejich závěry, nemůže zakládat odůvodněnost ústavní stížnosti.*“

[26] Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod, aby se od svých již vyslovených právních závěrů odchýlil v této věci.

[27] V případě stěžovatelky nastala splatnost daně z převodu nemovitostí dne 26. 5. 1999, tj. před datem 31. 12. 2006. O této skutečnosti nebylo mezi účastníky řízení sporu. Nelze proto s ohledem na znění citovaného přechodného ustanovení a výše uvedenou judikaturu dospět k jinému závěru, než že výši úroku z přeplatku bylo třeba stanovit dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[28] Stěžovatelka se dovolávala toho, že § 64 odst. 6 zákona o správě daní obsahuje dva druhy hmotněprávních nároků daňového subjektu (vratitelný přeplatek a úrok z vratitelného přeplatku), avšak sporné přechodné ustanovení se vztahuje pouze na první z nich.

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem, že § 64 odst. 6 zákona o správě daní skutečně upravuje vrácení přeplatku i případné zaplacení úroku z přeplatku správcem daně. Stěžovatelka tuto skutečnost dovodila mimo jiné i z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 140/2005 - 55, zřejmě však z jeho rekapitulační části, neboť odůvodnění rozsudku se zabývá pouze úrokem z vratitelného přeplatku, nadto jen ve vztahu k výkladu pojmu „*zavinění správce daně*“. Na předloženou právní otázku tak nedopadá. Přesto je zřejmé, že uvedené ustanovení zákona o správě daní upravuje dva výše zmíněné instituty. Ty jsou přitom spolu existenčně spjaté, jak již uvedl i městský soud, neboť vznik nároku na úrok z přeplatku je možný teprve poté, co dojde ke vzniku samotného přeplatku.

[30] Městský soud přitom správně poukázal i na to, že výklad předložený stěžovatelkou, podle něhož by sporné přechodné ustanovení mělo dopadat jen na vratitelný přeplatek a nikoli na úrok z přeplatku, nemá smysl. Novela § 64 odst. 6 zákona o správě daní provedená zákonem č. 230/2006 Sb., jak je citovaná v odst. [18] tohoto rozsudku, totiž změnila jen způsob výpočtu úroku z přeplatku. Žádným způsobem nezměnila vrácení přeplatku samotného. Nedávalo by tedy žádný smysl domnívat se, že přechodné ustanovení novely dopadá naopak na přeplatek a nedopadá na výpočet úroku z přeplatku, ačkoliv jedině ten se měnil.

[31] Stěžovatelce tak lze přisvědčit jen v tom, že zákonodárce nebyl při tvorbě novely důsledný a dopustil se legislativně technického pochybení, když v přechodném ustanovení použil pojem „přeplatek“ jako zastřešující pojem pro přeplatek spolu s úrokem. (Viz požadavek terminologické jednotnosti dle čl. 40 odst. 1 Legislativních pravidel vlády, schválených usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998, č. 188, ve znění pozdějších předpisů, dostupných na www.vlada.cz.)

[32] V důsledku výše popsané existenční vazby mezi přeplatkem a úrokem je však tento legislativní nedostatek pochopitelný, neboť výši úroku je možné vypočítat pouze ze vzniklého a vyčísleného přeplatku. Současně je uvedené použití nesprávného pojmu v textu zákona překlenutelné výkladem systematickým, logickým a historickým. Jak ostatně opakovaně vyslovil Ústavní soud, jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení k aplikované právní normě (např. nálezní Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Systematický a logický argument by měl vyplynout již z výše uvedeného: upravuje-li novela pouze část § 64 odst. 6 zákona o správě daní, a to část týkající se výpočtu úroku z přeplatku, dopadá i přechodné ustanovení pouze na tuto část § 64 odst. 6 zákona o správě daní (argument *per eliminationem*). Na historický výklad poukazovala sama stěžovatelka: zákonodárce chtěl upravit *výpočet úroku* tak, aby se blížil reálné ceně peněz. Jak psala stěžovatelka, „*ustanovení § 64 odst. 6 [zákonu o správě daní] ve znění účinném od 1. 1. 2007 lépe a věrohodněji odráželo obecné podmínky na finančním trhu*“. Zákonodárce tedy nezamýšlel od určitého data změnit samotné vrácení přeplatku. Změnit výpočet úroku ovšem nemohl retroaktivně, ke změně tedy došlo až od 1. 1. 2007.

[33] To, že k popsané změně právní úpravy došlo až od 1. 1. 2007, přitom nezakládá nedůvodnou nerovnost, jak již Nejvyšší správní soud také opakovaně vysvětlil: „*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 zvýhodnění jen určité skupiny osob (diskriminaci) a tím k porušení principu rovnosti.*“ (Viz např. rozhodnutí čj. 5 Afs 22/2012 - 36 s podrobným odůvodněním.)

[34] Výklad městského soudu tak není ani nepřipustně extenzivní ani analogický, jak tvrdila stěžovatelka, ale jediný logicky možný. To pak zodpovídá i další námitku stěžovatelky, která poukazovala na to, že *tam, kde zákon připouští dvojí výklad*, je třeba upřednostnit výklad ústavně konformní, což může být za určitých podmínek ten, který je mírnější k daňovému subjektu.

[35] V první řadě zákon musí z důvodu nejasnosti, nesrozumitelnosti, nepřesnosti nebo mezery v zákoně vícero výkladů umožňovat. Nadto výkladové varianty musí být *rovnocenně přesvědčivé*. Teprve pak je možné použít tu z nich, která je vůči daňovému subjektu mírnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2005 - 44 a rovněž čj. 2 Afs 91/2013 - 56, proti němuž Ústavní soud odmítl ústavní stížnost usnesením ze dne 5. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 1080/14). Pokud proti interpretaci podústavního práva, kterou zastávají správní úřady, nestojí rovnocenný konkurenční výklad práva, nýbrž pouze výklad obtížně obhajitelný, aplikace zásady *in dubio pro mitius* v úvahu nepřipadá (viz

usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 432/12, a ze dne 12. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1922/11).

[36] Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, stěžovatelka nepředložila výklad, který by bylo možné považovat za rovnocenný výkladu zastávanému správními orgány i soudy. Nemůže se přitom na základě jí citovaných rozhodnutí Ústavního soudu důvodně domnívat, že situace, kdy „*zákon připouští dvojí výklad*“, nastane, kdykoli je jeden z účastníků ve svých podáních dostatečně tvůrčí. Pokud by takové pravidlo existovalo, nevedlo by k ničemu jinému než k bezpráví.

[37] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné. Ztotožnil se s právním hodnocením městského soudu v tom, že správní orgány postupovaly při výpočtu úroku z přeplatku na dani z nemovitostí splatné dne 26. 5. 1999 v souladu se zákonem, neboť jej správně vypočetly podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006.

VI.

[38] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 21. října 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu