



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **SG Equipment Finance Czech Republic, s. r. o.**, se sídlem náměstí Junkových 2772/1, Praha 5, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. 10. 2012, č. j. 14413/12-1500-106794 a č. j. 14414/12-1500-106794, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2016, č. j. 5 Af 58/2012 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem daňového řízení bylo posouzení nároku žalobkyně na přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění. Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 29. 12. 2011, č. j. 531959/11/00456107999, žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmu právnických osob za roky 2008 a 2009 nepřiznal, neboť k vrácení přeplatku v celkové výši 24 439 379 Kč nedošlo po zákonem stanovené lhůtě. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2012,

č. j. 23654/12/004516107999, správce daně žalobkyni nepřiznal ani úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 784 Kč, jehož vznik žalobkyně odvozovala z titulu nevrácení původně nárokováného úroku z vratitelného přeplatku a z neoprávněného jednání správce daně. Proti oběma rozhodnutím správce daně podala žalobkyně samostatná odvolání, která Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „odvolací orgán“) v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl.

[2] Řízení o žalobách proti napadeným rozhodnutím Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) spojil do jednoho vedeného pod sp. zn. 5 Af 58/2012 a v záhlaví uvedeném rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) obě žaloby zamítl. Městský soud předně shrnul, že žalobkyně podala za zdaňovací období let 2008 a 2009 daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Proti konkludentnímu vyměření daně za rok 2008 poté podala podle § 46 odst. 5 dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odvolání, neboť dospěla k závěru, že daň stanovila nesprávně. Tomuto odvolání správce daně částečně vyhověl v rámci autoremedury, avšak jeho rozhodnutí a stejně tak i konkludentní stanovení daně za rok 2009 napadla žalobkyně odvoláními, kterým odvolací orgán v plném rozsahu vyhověl. Na základě těchto rozhodnutí o odvolání vznikl žalobkyni vratitelný přeplatek na dani z příjmu právnických osob.

[3] Městský soud aproboval závěry správních orgánů. Přitom vycházel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 94/2014, podle něhož § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně s kumulativním splněním dvou podmínek, a to 1) s existencí rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno či prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu (popř. z obou důvodů), a 2) se skutečností, že na základě takového rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek. V případě konkludentního stanovení daně za roky 2008 a 2009 došlo k vyměření daně bez přičinění správce daně fikcí přímo ze zákona. Odvolací orgán nezměnil výši konkludentně vyměřené daně za rok 2009, jakož ani výši daně dle autoremedurního rozhodnutí správce daně vztahujícího se k dani za rok 2008 z důvodu jejich nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Podstatné je totiž to, že ke změně došlo až po rozsáhlém a opakovaném doplnění skutkového stavu žalobkyní, neboť důkazy a tvrzení dříve předkládané byly zcela nedostatečné k rozhodnutí o výši daně navrhané v odvoláních. Výkladem § 254 odst. 4 daňového řádu lze dle městského soudu dovodit, že vratitelný přeplatek vznikne podle tohoto ustanovení taktéž jen tehdy, pokud bylo rozhodnutí správce daně zrušeno z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, nikoli tedy v důsledku jakéhokoli zrušení nebo změny rozhodnutí o stanovení daně. Jelikož v daném případě nevznikl vratitelný přeplatek v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu jejich nezákonnosti, nebyl správce daně při jeho vrácení vázán lhůtou 15 dnů dle § 254 odst. 3 daňového řádu, nýbrž třicetidenní lhůtou dle § 155 odst. 3 téhož předpisu. Přeplatek přitom žalobkyni nesporně byl beze zbytku vrácen dne 13. 10. 2011, tj. ve lhůtě 30 dnů od jeho vzniku. K opožděnému vrácení přeplatku na dani nedošlo, a tak nebyla opodstatněná ani žádost žalobkyně o přiznání úroku z titulu nevrácení původně nárokováného úroku z vratitelného přeplatku. Ani další žalobní námitce městský soud nepřisvědčil, a tudíž žalobu neshledal důvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

[5] Stěžovatelka zastává názor, že na vrácení přeplatku dopadala lhůta podle § 254 odst. 3 ve spojení s odst. 4 daňového řádu, tj. lhůta patnáctidenní, nikoli třicetidenní dle § 155 odst. 3 téhož předpisu. Za chybný pokládá názor městského soudu a správních orgánů, že vrácení přeplatku v režimu § 254 odst. 4 daňového řádu je podmíněno tím, že vratitelný přeplatek vznikl v důsledku změny, zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu (zdůrazněno stěžovatelkou). Stěžovatelka se domnívá, že městský soud nepřipustně rozšiřuje podmínky pro aplikaci § 254 odst. 4 daňového řádu, který pro své použití vyžaduje jen následující podmínky: 1) změnu rozhodnutí o stanovení daně, 2) vznik vratitelného přeplatku a 3) příčinnou souvislost mezi vznikem vratitelného přeplatku a změnou rozhodnutí. Podmínka zrušení z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu v zákoně není formulovaná a byla dotvořena mimo jeho rámec. Městský soud citoval z důvodové zprávy a komentáře ASPI k dotčenému ustanovení, avšak sám připustil, že uvedení takové podmínky v zákoně absentuje. Na rozdíl od městského soudu má stěžovatelka za to, že zákonné podmínky dle § 254 odst. 4 daňového řádu byly splněny.

[6] Městský soud dále dle mínění stěžovatelky nerozlišoval mezi rozdílnými podmínkami pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a samotným vrácením vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 4 daňového řádu. Zatímco v prvním případě je nutné posoudit splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jehož smyslem je kompenzace škody vzniklé v důsledku jednání správce daně, v druhém případě se jedná toliko o určení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku, a to bez ohledu na to, z jakého důvodu tento přeplatek vznikl, resp. zda byly naplněny podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka má za to, že tento rozdílný přístup lze dovodit ze znění jednotlivých odstavců, neboť podmínky dle prvního odstavce jsou přísnější. Vrácení přeplatku dle čtvrtého odstavce však těmito přísnými požadavky podmíněno není. Mimoto stěžovatelka srovnává také rozdílná znění § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu a konstatuje, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se přiznává za splnění podmínek v odst. 1, zatímco podmínky pro vrácení přeplatku dle odst. 4 takto jsou mírnější a nezkoumá se při nich důvod zrušení rozhodnutí správce daně.

[7] Stěžovatelka konstatuje, že gramatický výklad je jednoznačný, přesto se však městský soud dovolával výkladu systematického. Podle judikatury Ústavního soudu je třeba upřednostnit výklad podle jeho smyslu a účelu a nepatřičné je interpretovat právní předpisy izolovaně a formalisticky. Za situace, kdy zákon lze interpretovat vícero způsoby, je navíc nutné dát přednost takové interpretaci, která méně zatěžuje poplatníka (*in dubio*

mitius). V případě stěžovatelky je v sázce právo vlastnit majetek a právo na spravedlivý proces, opírající se o princip právní jistoty, který má vést správu k tomu, aby byl její postup dlouhodobě jasný, odůvodněný a předvídatelný v souladu s cíli právní úpravy, a o princip legitimního očekávání. Výkladem pro stěžovatelku příznivějším je ten, který zastává ona sama. Výklad žalovaného naopak vede ke zjevné nespravedlnosti a potlačuje smysl právní úpravy, který stěžovatelka spatřuje v tom, že správce daně nemá zdržovat stěžovatelce její vratitelný přeplatek pouze proto, že ke změně její daňové povinnosti nedošlo z důvodu nezákonnosti. Výklad městského soudu pak zavádí odlišný přístup při vrácení vratitelného přeplatku v závislosti na tom, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, či nikoli. Tento dvojkolejný přístup vede k diskriminaci jednotlivých subjektů, jelikož část z nich obdrží vratitelný přeplatek ve lhůtě 15 dnů a část ve lhůtě 30 dnů. K vrácení vratitelného přeplatku stěžovatelce mělo dojít do dne 1. 10. 2011, avšak stalo se tak až 13. 10. 2011, a proto má právo na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na důvodovou zprávu k daňovému řádu, která k § 254 odst. 1 uvádí, že nárok na úrok z nesprávně stanovené daně má být přiznán daňovému subjektu, vůči němuž správce daně v nalézacím řízení vydal rozhodnutí, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné. Nepostačuje tedy jakékoli zrušení či změna rozhodnutí správce daně, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí způsobené pochybením správce daně. Obdobný názor k nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně zastávají také autoři komentáře z dílny Wolters Kluwer Česká republika.

[9] V souzené věci byla daň z příjmu právnických osob vyměřena konkludentně, přičemž správce daně neměl o správnosti tvrzení stěžovatelky žádné pochybnosti. V případě vyměření daňové povinnosti v souladu s daňovými přiznáními tedy nemůže jít o nezákonná rozhodnutí vzniklá pochybením správce daně. K tíži správce daně nemůže jít to, že stěžovatelka proti konkludentním rozhodnutím podala odvolání a po rozsáhlém doplnění dokazování se ukázalo, že stanovená daňová povinnost má být nižší. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 94/2014. V projednávané věci tak dle názoru žalovaného nedošlo ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně pro jeho nezákonnost nebo nesprávný úřední postup a správce daně nebyl vázán lhůtou dle § 254 odst. 3 daňového řádu. K teleologickému výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvádí, že jej lze dovodit z důvodové zprávy, přičemž městský soud rozhodl v jeho intencích. Namítaný dvoukolejný výklad je pak v souladu se smyslem rozebíraného ustanovení, jímž je správné stanovení daně a vypořádání daňové povinnosti (nikoli to, aby správce daně bez dalšího zdržoval vratitelný přeplatek pouze proto, že ke změně daňové povinnosti nedošlo z důvodu nezákonnosti). V daném případě se tak o diskriminaci stěžovatelky z povahy věci jednat nemůže. Žalovaný se tedy plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

[11] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu bylo zrušeno ke dni 31. 12. 2012 zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na žalovaného, přičemž podle § 20 odst. 2 téhož zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb. Správní soudy proto v této věci v souladu s § 69 s. ř. s. jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím jako s žalovaným.

[12] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[13] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že po vydání rozhodnutí o odvoláních týkajících se daně z příjmů právnických osob za období let 2008 a 2009 měla stěžovatelka na osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek. Tento vratitelný přeplatek jí dle jejího názoru měl být vrácen i bez žádosti v patnáctidenní lhůtě upravené v § 254 odst. 4 daňového řádu, tj. do 1. 10. 2011. Jelikož k vrácení vratitelného přeplatku došlo až dne 13. 10. 2011, domnívá se, že jí za tuto dobu náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[14] Ustanovení § 254 daňového řádu pamatuje na případy, kdy dojde ke „zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.“ V takovém případě daňovému subjektu náleží úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí o stanovení daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu). Z textu citovaného ustanovení, jakož i z důvodové zprávy k daňovému řádu je zřejmé, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je peněžitou sankcí pro finanční správu za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem zaplacená, a náleží daňovému subjektu tehdy, pokud svou platební povinnost splnil na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí správce daně nebo v souvislosti s ním, a to bez ohledu na výši vratitelného přeplatku (srov. také BAXA J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, dostupný z ASPI).

[15] Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu pak zní: „Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle

odst. 3“, tj. ve lhůtě „15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání“.

[16] Ačkoli v § 254 odst. 4 daňového řádu – na rozdíl od prvního odstavce téhož paragrafu – absentuje uvedení okolností, za nichž má ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně dojít, nelze ho číst izolovaně, jako to činí stěžovatelka. Podstatné je zejména jeho systematické zařazení v rámci daňového řádu. Sporné ustanovení je součástí § 254 nazvaného „úrok z neoprávněného jednání správce daně“ a je řazeno v části čtvrté daňového řádu, která upravuje „následky porušení povinností při správě daní“, v níž jsou (jak název napovídá) koncentrována ustanovení regulující sankční následky porušení povinností, jež souvisí se správou daní. Většina zde obsažených sankčních ustanovení postihuje za porušení povinností daňový subjekt a dává správci daně oprávnění uložit daňovému subjektu pokutu nebo vyměřit částku odpovídající náhradě za nesplněnou povinnost (srov. instituty pořádková pokuta, pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále či úrok z prodlení). K porušení povinností, jichž se dopustil správce daně (popř. jeho zaměstnanci), se vztahuje § 246 o porušení povinnosti mlčenlivosti (tohoto nežádoucího jednání se však mohou dopustit i jiné subjekty, zejména osoby zúčastněné na správě daní) a § 254, který je klíčový pro souzenou věc. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu je pak třeba číst s ohledem na systematiku zákona, a tedy mít na zřeteli, že má souviset s nezákonným jednáním správce daně či s jiným jednáním, jímž správce daně porušil své povinnosti při správě daní. Z kontextu celého paragrafu a jeho systematického zařazení je pak nepochybné, že vratitelný přeplatek, jehož se § 254 odst. 4 daňového řádu týká, musí (stejně jako nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu) vzniknout v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Bylo by nelogické a v rozporu se shora uvedenou systematikou části čtvrté daňového řádu, aby se všechny ostatní odstavce § 254 daňového řádu vztahovaly k rozhodnutí, jež bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo pro nesprávný úřední postup správce daně (tj. pro neoprávněné jednání správce daně, jak souhrnně takový postup označuje nadpis k § 254), a pouze jeden z odstavců by byl navázán na rozhodnutí, jež bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné z jakéhokoli důvodu. Že by všechna ostatní ustanovení části čtvrté daňového řádu byla navázána na porušení povinností při správě daní, a pouze § 254 odst. 4 téhož předpisu by se z tohoto pravidla vymykal, by rovněž bylo zcela neorganické.

[17] Správnost shora uvedeného výkladu podporuje také v důvodové zprávě vyjádřený záměr zákonodárce, neboť ke čtvrtému odstavci se zde uvádí, že „[v] případě, že daňový subjekt nemá u správce daně jiné nedoplatky převyšující částku, k jejíž úhradě došlo na základě nezákonného rozhodnutí, je podle odst. 4 správce daně povinen daňovému subjektu vrátit do 15 dnů vzniklý vratitelný přeplatek bez ohledu na to, zda o to daňový subjekt požádal, či nikoliv“ (důraz přidán). Také výše zmiňovaná komentářová literatura zastává názor, že § 254 odst. 4 daňového řádu dopadá na situace, kdy vratitelný přeplatek vznikne v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu neoprávněného jednání správce daně, a nevznáší jakékoli pochybnosti, pokud jde o výklad předmětného ustanovení, neboť se v ní uvádí, že „[v]znikne-li vratitelný přeplatek z důvodu neoprávněného

pokračování

jednání správce daně, přeplatek se vrátí bez žádosti, a to do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí, jež platební povinnost zrušilo. Za neoprávněné jednání správce daně je v tomto kontextu nutno chápat takové pochybení, vadný právní názor či nezákonný postup, pro který došlo přezkumnou autoritou ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.“

[18] Smysl právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že v případech, kdy daňový subjekt na základě chybného autoritativního rozhodnutí vydaného z úřední povinnosti uhradí částku převyšující jeho daňovou povinnost (k tomu, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na pravomocná rozhodnutí vydaná z moci úřední viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS; dostupný z www.nssoud.cz), je na místě mu kompenzovat to, že po určitou dobu nemohl disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady sám nezpůsobil (nebo v důsledku neoprávněné exekuce – viz § 254 odst. 2 daňového řádu). Proto mu zákon přiznává právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně. To, že se vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nezákonného rozhodnutí vydá daňovému subjektu i bez žádosti, pak je opodstatněno tím, že rozhodnutí o daňové povinnosti bylo rovněž vydáno z úřední povinnosti, nikoli z dispozice daňového subjektu. Krátká patnáctidenní lhůta pak pramení z toho, že zde není žádost, o níž je třeba rozhodovat (a k odstranění jejích vad je eventuálně nutno vyzývat), a tak lze k vrácení přeplatku přistoupit promptně po zkontrolování případných nedoplatků daňového subjektu.

[19] V již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, který byl vydán v jiné, avšak související věci stěžovatelky, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně (vydaného podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) v odvolacím řízení nejsou způsobilé svou povahou naplnit podmínku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popřípadě rozhodnutí vydaného z důvodu nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí odvolacího orgánu o odvoláních stěžovatelky vydaná ve věci daně z příjmů právnických osob za období let 2008 a 2009 nezaložila nárok stěžovatelky na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť jimi nebyla zrušena nezákonná rozhodnutí správce daně ani na základě nich nedošlo k hrazení peněz do státního rozpočtu, ale stalo se tak výlučně na základě zákona (v podrobnostech viz rozebíraný rozsudek, jehož důvody jsou stěžovateli i žalovanému známy, neboť byli účastníky řízení, v němž byl vydán).

[20] Stěžovatelka závěry rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014 – 53 v tomto soudním řízení nerozporuje, má však za to, že skutečnost, že jí nepřísluší úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nemá vliv na to, že jí měl být vrácen vratitelný přeplatek ve lhůtě podle § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu. Tento její názor však s ohledem na shora uvedené není správný. Nelze-li rozhodnutí o odvoláních proti konkludentnímu vyměření daně a proti autoremedurnímu rozhodnutí navazujícímu na konkludentní vyměření daně pokládat za rozhodnutí, kterým bylo zrušeno rozhodnutí správce daně o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, nelze ho pokládat ani za rozhodnutí ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu. Vratitelný přeplatek proto stěžovatelce

neměl být vyplacen v patnáctidenní lhůtě stanovené v § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, ale v obecné třicetidenní lhůtě upravené v § 155 téhož zákona.

[21] Podle § 155 odst. 2 věty první daňového řádu „[s]právce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.“ Podle § 155 odst. 3 věty první téhož předpisu, „[p]okud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.“

[22] Ze správního spisu bylo zjištěno, že stěžovatelka o vrácení vratitelného přeplatku na dani z příjmů právnických osob za období let 2008 a 2009 požádala v rámci podaných odvolání. Vzhledem k tomu, že vratitelný přeplatek nevznikl ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti, neboť do té doby nedošlo k vyřízení odvolání, správce daně žádosti zamítl. Vyhověním odvoláním odvolacím orgánem došlo ke vzniku vratitelného přeplatku ve stěžovatelkou požadované výši, a tak správce daně přeplatek vrátil s přihlédnutím k původně podaným žádostem. Správce daně nevyčkával na nové podání žádosti s odůvodněním, že byl motivován zásadou hospodárnosti, a proto postupoval tak, aby byla stěžovatelka co nejméně zatěžována (viz odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 29. 12. 2011, č. j. 531959/11/00456107999). Mezi účastníky řízení je nesporné, že k vrácení vratitelného přeplatku došlo dne 13. 10. 2011, tj. do třiceti dnů od právní moci a účinnosti rozhodnutí o odvoláních ve věci daně z příjmů právnických osob za období let 2008 a 2009. Stěžovatelka netvrdí, že by postup správce daně, který vratitelný přeplatek vrátil bez toho, aby vyčkával na nové podání žádosti, byl nesprávný, a proto se Nejvyšší správní soud touto otázkou nezabýval. Lze tak konstatovat, že stěžovatelce nevznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tj. ve zvýšené sazbě), neboť vratitelný přeplatek jí byl vrácen ve lhůtě podle § 155 odst. 3 téhož předpisu. Ani její žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku, jehož vznik odvozovala z titulu nevrácení původně nárokovaného úroku, tak nemohla být důvodná. Právnímu posouzení rozhodné otázky městským soudem tudíž nelze ničeho vytknout.

[23] Nejvyšší správní soud dodává, že nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že výkladem městského soudu „bez bližšího odůvodnění dochází k odlišnému přístupu při vrácení vratitelného přeplatku, a to v závislosti na tom, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, či nikoli“, a že tento výklad vede k nepřipustným závěrům a diskriminaci jednotlivých subjektů. Odlišný postup při vrácení vratitelného přeplatku v závislosti na důvodech jeho vzniku předpokládá zákonná úprava. Pokud vratitelný přeplatek vznikne z důvodu pochybení správce daně, je třeba ho vrátit i bez žádosti ve lhůtě 15 dnů (§ 254 odst. 3 daňového řádu). V ostatních případech (nedopadá-li na konkrétní věc jiné zvláštní ustanovení, např. § 254a odst. 4 daňového řádu) se uplatní lhůta 30 dnů od podání žádosti. Opodstatněností rozdílného postupu při vrácení vratitelného přeplatku v situacích, na něž pamatuje § 254 daňového řádu, se Nejvyšší správní soud zabýval výše v odst. [18]. Výklad

pokračování

a aplikace § 155 a § 254 daňového řádu městským soudem a správními orgány byly plně v mezích zákona.

[24] K námitce stěžovatelky, že v souladu s principem *in dubio mitius* je třeba upřednostnit jí zastávaný výklad § 254 odst. 4 daňového řádu, Nejvyšší správní soud podotýká, že nepochybně jde o jeden ze základních principů správního práva (potažmo celého veřejného práva). Nelze ho však vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelkou měly správní orgány nebo správní soudy zohlednit jakožto dvojí možný výklad. Aby vůbec mohlo dojít ke zvážení aplikace principu *in dubio mitius*, musela by být do kontrastu s výkladem zastávaným správními soudy a správními orgány postavena srovnatelně přesvědčivá výkladová alternativa § 254 odst. 4 daňového řádu. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní. Podmínka existence srovnatelně přesvědčivých alternativ tak je například dána tehdy, pokud proti sobě stojí dvě alternativy, z nichž jedna se opírá o výklad teleologický, a druhá, zcela protichůdná, o výklad gramatický, systematický i historický. Obě alternativy musí být nepochybně srovnatelně přesvědčivé, opřené o racionální argumentaci a obecně uznávané výkladové metody a žádná z nich nesmí být zjevně přesvědčivější než alternativa opačná (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

[25] Stěžovatelka se ve své kasační stížnosti dovolávala především doslovného jazykového výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu, oproštěného od dalších souvislostí, a její interpretace byla primárně založena na tom, že v tomto ustanovení není užitá formulace „z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně“. Městskému soudu vytýkala, že před jednoznačným jazykovým výkladem upřednostnil výklad systematický. Městský soud však, na rozdíl od stěžovatelky, při svých úvahách postupoval v intencích opakovaně vysloveného názoru Ústavního soudu, že „*naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity*“ (např. nálezy ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/1997, nebo ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupné z <http://nalus.usoud.cz/>). Stěžovatelka se sice dovolávala i smyslu právní úpravy, ten však spatřovala obecně v zájmu na správném stanovení daně. Výklad zastávaný správními orgány a správními soudy v rozporu s takto vymezeným smyslem jistě není. Jejich výklad nadto – na rozdíl od interpretace předestřené stěžovatelkou – respektuje znění celého § 254 daňového řádu a jeho přesvědčivost a správnost podporují metody systematického, historického i teleologického výkladu (viz odst. [16] až [18] tohoto rozsudku). Interpretaci prosazovanou stěžovatelkou proto nelze pokládat za srovnatelně přesvědčivou výkladovou variantu, a tak Nejvyšší správní soud neshledal prostor pro aplikaci principu *in dubio mitius*.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 2. srpna 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu