



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Röchling Automotive Kopřivnice s.r.o.**, se sídlem Průmyslový park 308, Kopřivnice, zast. Mgr. Šárkou Gregorovou, LL.M., advokátkou se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2021, č. j. 135959/21/4300-12711-501360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 6. 2022, č. j. 22 Af 2/2022-37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně („stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě („krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo k námitce stěžovatelky částečně změněno vyrozumění žalovaného o předepsání úroku z nesprávně stanovené daně ze dne 1. 7. 2021, č. j. 103612/21/4300-12711-501360.

[2] Mezi stranami není sporné, že stěžovatelce vznikl v důsledku uspokojení navrhovatele dle § 62 s. ř. s. nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jakož i podle právní úpravy po novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 (§ 254 odst. 2), do dne vrácení finančních prostředků, tj. do 18. 6. 2021. K tomuto datu byly v důsledku přezkumného řízení stěžovatelce vráceny nad rámec zákona uhrazené finanční prostředky. Pro projednávanou věc je relevantní pouze právní úprava § 254 ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[3] Spor je veden o okamžik, od kterého měl žalovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále také „znění před novelou“) přiznat. Stěžovatelka uhradila nezákonně doměřené daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob na základě nepravomocných dodatečných platebních výměrů již dne 6. 1. 2017, žalovaný jí však přiznal úrok až od dne následujícího po dni splatnosti nezákonně (nesprávně) stanovené daně, tj. od 21. 12. 2017.

[4] Krajský soud při posouzení věci vycházel z rozsudku NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, na který se odvolávali oba účastníci. V uvedeném rozsudku NSS konstatoval, že *„[k]e vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je tedy třeba splnění dvou podmínek, tj. 1) dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a 2) již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti. První z podmínek byla splněna, neboť rozhodnutí správce daně bylo pro jeho nezákonnost zrušeno. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda se nesprávně stanovená daň stala splatnou (...). Lhůtu splatnosti daňového doměrku správce daně navázal v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu na okamžik nabytí právní moci. Přímo ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno: „Částka ve výši 682 930 Kč je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí“. Vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí v přezkumném řízení nenabýlo právní moci, stanovená lhůta k plnění 15 dnů nikdy nepočala plynout. Jelikož neuplynula stanovená lhůta k plnění, nebyla splněna jedna z podmínek pro to, aby nastala vykonatelnost rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně tedy nebylo vykonatelné a stěžovatelka se tudíž nemusela obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně, neboť doměřená daň nebyla splatnou. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tak stěžovatelce nevznikl, neboť nenastala splatnost daně a nebyla tak splněna druhá ze zákonných podmínek. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také v dříve posuzované věci, viz rozsudek ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS.“*

[5] Soud zdůraznil, že podstatné je to, že stěžovatelka uhradila daň a příslušenství na podkladě dodatečných platebních výměrů, které však ještě v době úhrady daně nebyly v právní moci a nebyly vykonatelné. Nic ji nenutilo, aby daň uhradila, neboť správce daně nemohl přistoupit k exekuci doměřené daně. Krajský soud nepopírá, že pokud by daň uhrazena nebyla, v důsledku úpravy § 252 daňového řádu by úměrně déle neuhrazení rostla výše úroku z prodlení, kterou by byla stěžovatelka povinna v případě neúspěchu se svou obranou uhradit. Bylo a je však vždy pouze věcí daňového subjektu, zda podstoupí riziko neúspěchu s obranou proti postupu správce daně a případně tak ponese povinnost uhradit také příslušný úrok z prodlení, anebo se tomuto potenciálnímu riziku vyhne úhradou daně ještě před právní mocí platebních výměrů.

[6] Nelze ani souhlasit s tím, že stěžovatelka přišla o možnost nakládat s finančními prostředky, neboť k úhradě daně před právní mocí platebních výměrů ji nikdo nenutil. Právní úprava dává naopak daňovému subjektu zcela na výběr, jakou z cest si vybere. Nedůvodná je tudíž námitka, že právní úprava, potažmo postup správce daně, představuje zásah do vlastnického práva.

[7] Nelze tvrdit, že by právní úprava byla v rozporu s principem právní jistoty, naopak. Právní úprava dává daňovému subjektu jasnou odpověď na to, jaký následek

pokračování

nastane a za jakých podmínek, podle toho jak se daňový subjekt ve vztahu ke svým daňovým povinnostem zachová.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření k ní

[8] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro nesprávné právní posouzení právní otázky. Je přesvědčena, že úrok z neoprávněného jednání správce daně jí náleží již ode dne úhrady nezákonně stanovené daňové povinnosti a příslušenství, nikoli až ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně.

[9] Uvádí, že jakkoli si je vědoma skutečnosti, že daňové povinnosti uhradila před datem jejich náhradní splatnosti, činila tak na základě vydaných dodatečných platebních výměrů, tedy nedobrovolně. Krajský soud odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 192/2017 na jedné straně uznává, že úprava v daňovém řádu účinném pro posouzení věci je poněkud matoucí, na druhé straně uvádí, že ji k úhradě daňových povinností nic nenutilo.

[10] Taková úvaha neobstojí. Je to právě matoucí zákonná úprava, která nutila stěžovatelku pod hrozbou běžícího úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu uhradit daňové povinnosti co nejdříve a zabránit tak dalšímu nabíhání úroku z prodlení.

[11] Právní úprava daňového řádu jde jednoznačně k tíži daňového subjektu. Dle § 252 daňového řádu nabíhají v případě doměření daňové povinnosti daňovému subjektu úroky z prodlení již od původního data splatnosti daně (počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původní splatnosti daně) do dne platby včetně, a to bez ohledu na náhradní datum splatnosti doměřené daně a jejího příslušenství. Oproti tomu pro úhradu doměřené daně a penále zákon stanoví náhradní lhůtu splatnosti, která je dle § 143 odst. 5 daňového řádu vázána na okamžik nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Ve smyslu § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odvolání odkladný účinek, takže dodatečný platební výměr je předběžně vykonatelný.

[12] Taková právní úprava je pro daňový subjekt matoucí, protože na jedné straně zákon stanoví, že případné odvolání nemá odkladný účinek, na druhé straně je náhradní splatnost doměřené daně vázána až na nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, tj. až na okamžik, kdy o podaném odvolání rozhodne příslušný správce daně. Úrok z prodlení vzniká bez ohledu na podané odvolání či nabytí právní moci. Jinými slovy podle § 252 odst. 1 daňového řádu stěžovatelka nebyla k 6. 1. 2017 s úhradou daně v prodlení, podle odst. 2 téhož ustanovení však pro účely úroku z prodlení stěžovatelka k 6. 1. 2017 v prodlení fakticky byla.

[13] Jediným efektivním způsobem, jakým mohla zabránit tomu, aby jí nenabíhaly úroky z prodlení z doměřené daně a vznikla jí tak škoda, byla úhrada doměřené daně, jakkoli s jejím doměřením nesouhlasila.

[14] Doměření daně bylo nepředvídatelné a překvapivé, protože stěžovatelka postupovala při stanovení převodní ceny metodou *cost plus* podle směrnice OECD, která je závazná jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Správce daně nicméně stanovil

převodní cenu podle transakční ziskové metody, která však nebyla z pohledu směrnice OECD metodou správnou. Ačkoli na tuto skutečnost byl správce daně v průběhu daňové kontroly upozorňován, daňovou povinnost doměřil a nezbylo tak z důvodu obezřetnosti než bez ohledu na výsledek odvolacího řízení doměřenou daň co nejdříve uhradit. Z průběhu daňové kontroly je zjevné, že doměření daně bylo motivováno systémem odměn zaměstnanců finančních úřadů. Takový postup je svévolným výkonem státní moci, což je v rozporu s principy právního státu.

[15] Stěžovatelka získala uhrazenou daň včetně příslušenství zpět až po proběhlém soudním řízení, tj. po 4 letech ode dne její úhrady. Po celou tuto dobu nemohla s finančními prostředky disponovat, tj. v dispozici s nimi byla omezena již ode dne úhrady (6. 1. 2017), nikoli až od právní moci dodatečných platebních výměrů (21. 12. 2017). Neumožňuje-li daňový řád jiný způsob, jak se vyhnout sankci úroku, než doměřenou daň co nejdříve uhradit, nemůže jít dřívější úhrada k tíži stěžovatelky a nemůže být považována za dobrovolnou úhradu. Svým prevenčním postupem stěžovatelka ušetřila na úroku z prodlení za období téměř jednoho kalendářního roku ve finančním vyjádření 3 226 402,06 Kč. Pokud by naopak byla nezákonně doměřená daň uhrazena až v náhradní lhůtě splatnosti, musel by jí správce daně v důsledku zrušení nezákonných rozhodnutí navíc vyplatit na úrocích z neoprávněného jednání 1 611 192,04 Kč. Stěžovatelce tak správce daně dluží na nevyplaceném úroku celkem 4 226 617,14 Kč.

[16] Zákonná úprava (§ 109 odst. 5, § 143 odst. 5 a § 254 daňového řádu) je v rozporu s principy právní jistoty, jasnosti, určitosti a srozumitelnosti, vyplývajících z principu právního státu (k principu právního státu viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 23/02, či ze dne 4. 7. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 7/2000). Daňový řád je vnitřně nesouladný a pro daňové subjekty matoucí, nejedná se o pouhou neobratnost zákonodárce, nýbrž o právní úpravu rozpornou s ústavním pořádkem České republiky. Právní úprava tak zakládá nerovnost, protože správce daně je oprávněn vyžadovat úroky za celou dobu prodlení (od původního data splatnosti), dojde-li však k pochybení na straně státní moci, daňový subjekt takové právo nemá. Jedná se o nepřipustné omezení vlastnického práva, protože odškodnění za takové omezení není adekvátní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 268/06).

[17] Namítá, že podle soukromého práva musí každý platit smluvený úrok a každý musí vrátit bezdůvodné obohacení včetně plodů, užitků a úroků z prodlení. Není možné, aby v rámci veřejné správy platily odlišné principy než v právu soukromém. Stěžovatelka byla navíc povinna dostát své prevenční povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře a minimalizovat případné škody.

[18] Uvádí, že § 254 odst. 1 ve znění účinném do 31. 12. 2020 [*náleží daňovému subjektu úrok (...) a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně*] je pro daňové subjekty příznivější než právní úprava účinná od 1. 1. 2021 *úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně § 254 odst. 2 písm. a)*]. Stěžovatelka vycházela z úpravy účinné v době doměření daně a nemohla předpokládat, že dojde ke změně právní úpravy v neprospěch daňových subjektů.

[19] Navrhuje přehodnotit dosavadní judikaturu NSS, napadený rozsudek jakož i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

pokračování

[20] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvádí, že stěžovatelce byl přiznán úrok jak podle právní úpravy před novelou (ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti, tj. od 22. 12. 2017 do 31. 12. 2020), tak podle právní úpravy po novele od 1. 1. 2021 do dne vrácení finančních prostředků stěžovatelce, tj. do 18. 6. 2021 (srov. přechodná ustanovení v § 264 daňového řádu). Konstatuje, že úrok bylo bez ohledu na změnu právní úpravy možné přiznat vždy až po splatnosti nezákonně vyměřené či doměřené daně. Ke shodnému závěru dospěl opakovaně NSS, viz rozsudek sp. zn. 9 Afs 192/2017 či rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS).

[21] S ohledem na skutečnost, že žalobou bylo napadeno pouze rozhodnutí o námitce, jež se týkalo znění § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (znění před novelou), nemohl se krajský soud zabývat tvrzenou protiústavností právní úpravy úroku z prodlení. Ostatně stěžovatelka ani netvrdí, že by uvedené ustanovení ve znění před jeho novelizací bylo protiústavní.

[22] Z důvodu obezřetnosti žalovaný uvádí, že z mnoha vyjádření stěžovatelky je zřejmé, že právní úprava pro ni matoucí nebyla, ostatně proto také právní úpravě přizpůsobila svůj postup (uhradila dodatečně vyměřenou daň a příslušenství před splatností). Žalovaný souhlasí s úvahou, že doměřená daň, penále a úroky jsou splatné v odlišných lhůtách, tak jak je určil s ohledem na jejich odlišný charakter zákonodárce. To však nečiní právní úpravu protiústavní, stejně tak protiústavnost nezpůsobuje absence vhodnější legislativní techniky. Ostatně k protiústavnosti § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 se Ústavní soud již vyjádřil a neshledal v jeho výkladu provedeném NSS žádné ústavní deficity (srov. usnesení ze dne 30. 11. 2021, sp. zn. I. ÚS 2315/21).

[23] Právní úprava úroku z prodlení, který je vždy spojován s původním datem splatnosti daně, odráží celkovou systematiku daňového řádu. Daňový subjekt tíží nejen břemeno důkazní, ale také břemeno tvrzení, dle kterého je povinen si sám daňovou povinnost vyčíslit. Tvrzená daň je splatná v zákonem stanovené lhůtě, a pokud daňový subjekt svoji povinnost řádně či včas nesplní, dostává se do prodlení. Právě od tohoto okamžiku vzniká na straně veřejných rozpočtů újma, kterou jsou veřejné rozpočty nuceny sanovat z jiných peněžních zdrojů. Úrok z prodlení tedy představuje cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Splatnost úroku nastává až po pravomocném stanovení daně a před tímto okamžikem jej nelze vymáhat (viz rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33).

[24] Daň doměřená z úřední povinnosti (tj. daň stěžovatelce doměřená po proběhlé daňové kontrole) byla splatná v náhradní 15denní lhůtě po právní moci dodatečných platebních výměrů. Účelem náhradní lhůty splatnosti vážící se k právní moci rozhodnutí o stanovení daně je posílení právní jistoty daňových subjektů. Před pravomocným stanovením daně není rozhodnutí vykonatelné.

[25] Uhradila-li stěžovatelka doměřené daně před jejich splatností, učinila tak dobrovolně, protože nepravomocně vyměřené daně nelze vymáhat. Podle tehdy účinné právní úpravy je taková platba považována za přeplatek ve smyslu § 155 daňového řádu. S takovým přeplatkem mohla stěžovatelka nakládat dle svého uvážení, a to po celou dobu,

než se doměřená daň stala pravomocnou. Na úhradu jiných nedoplatků včetně úroku z prodlení mohl správce daně přeplatek použít až po právní moci rozhodnutí o stanovení daně, což se také v projednávané věci stalo. Jinými slovy zvolený postup byl odrazem opatrnosti daňového subjektu pro případ, že by závěry správce daně před soudem obstály.

[26] Žalovaný souhlasí s kasační argumentací, dle které bylo nezákonnými rozhodnutími zasaženo do vlastnického práva stěžovatelky. Právě z tohoto důvodu byl stěžovatelce přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný však nemohl přiznat úrok z neoprávněného jednání nad rámec zákonné úpravy, tj. z platby učiněné před splatností doměřené daně. Má-li stěžovatelka za to, že poskytnutý úrok nenahrazuje celou škodu, kterou utrpěla, může uplatnit nárok na její náhradu dle zákona č. 82/1998 Sb.

[27] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s.

[29] Kasační námitky směřující do postupu správce daně při daňové kontrole, ať už jde o námitky týkající se posouzení obvyklé ceny či zdůrazňující zájem správce daně na doměření daně, se mívají s předmětem sporu. Tyto námitky mají místo v soudním řízení přezkoumávajícím dodatečné platební výměry, kterými byla daň doměřena, nikoli v projednávané věci.

[30] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit námitce, dle které důvodem pro úhradu doměřené daňové povinnosti před její splatností byla matoucí či dokonce protiústavní zákonná úprava § 109, § 143 odst. 5 a § 254 daňového řádu před novelou, a závěry krajského soudu týkající se aplikace § 254 daňového řádu před novelou proto nemohou obstát.

[31] Stěžovatelka touto v kasační stížnosti opakující se námitkou jen účelově vytrhává z kontextu tvrzení krajského soudu, který s odkazem na judikaturu NSS konstatoval „[j]ak trefně uvedl Nejvyšší správní soud, právní úprava vycházející z toho, že odvolání proti platebnímu výměru nemá odkladný účinek, avšak zároveň nenastává v případě odvolání splatnost vyměřené (doměřené) daně, může být pro daňové subjekty matoucí.“ K tomu však krajský soud vzápětí dodal, že „nelze však tvrdit, že by byla v rozporu s principem právní jistoty, naopak. Právní úprava dává daňovému subjektu jasnou odpověď na to, jaký následek nastane a za jakých podmínek, podle toho, jak se daňový subjekt ve vztahu ke svým daňovým povinnostem zachová.“

[32] NSS souhlasí s krajským soudem, že pro stěžovatelku právní úprava nebyla ani matoucí ani v rozporu s principem právní jistoty. Naopak, z průběhu dosavadního řízení je více než zřejmé, že stěžovatelka si právní úpravy, dle které úrok z prodlení vzniká ze zákona za každý den prodlení s úhradou daňového nedoplatku a počítá se od pátého pracovního dne, který následuje po dni původní splatnosti, byla velmi dobře vědoma.

pokračování

Právě proto učinila svobodnou úvahu v tom smyslu, zda podstoupí či nepodstoupí riziko vyššího úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, které by nastalo v případě úhrady doměřené daně v náhradní lhůtě splatnosti a následné prohry ve věci nalézacího řízení. Jinými slovy stěžovatelka se sama rozhodla, zda nechá či nenechá nabíhat úrok z prodlení až do právní moci dodatečných platebních výměrů. O tomto riziku je také převážná část její kasační argumentace.

[33] Pokud by do rizika stěžovatelka šla a ve věci nalézacího řízení následně vyhrála, pak, pokud by rozhodnutí správce daně prvního stupně zvrátil již odvolací orgán, by žádné prodlení s úhradou doměřené daně nenastalo a stěžovatelce by vůbec povinnost úhrady doměřené daně nevznikla; pokud by rozhodnutí o doměření daně zvrátil až soud ve správním soudnictví, byl by jí uhrazen úrok ze zaviněného jednání správce daně tak, jak v projednávané věci, tj. ode dne následujícího po splatnosti doměřené daně, tj. ode dne následujícího po právní moci dodatečných platebních výměrů, případně ode dne, kdy by doměřené daňové povinnosti po uplynutí náhradní lhůty splatnosti fakticky uhradila.

[34] Stěžovatelka se rozhodla, že takové riziko nepodstoupí, a proto uhradila dosud nepravomocně doměřené daňové povinnosti, tj. uhradila je před jejich splatností. Tímto způsobem eliminovala riziko vyššího úroku z prodlení, který by byla povinna podle zákonné úpravy uhradit v případě konečné věcné prohry.

[35] NSS nepřisluší posuzovat jednání stěžovatelky z hlediska soukromoprávní povinnosti jejího statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře. Z pohledu posuzované zákonné úpravy je nepodstatné, která z možných cest (uhradit doměřené daně před jejich splatností a vymahatelností za situace, kdy stěžovatelka tvrdí, že právo bylo od samého počátku zjevně na její straně) byla v daný okamžik s ohledem na soukromoprávní povinnost správnější, a proto se soud touto argumentací věcně zabývat nebude.

[36] Zvolený postup však neopravňuje stěžovatelku ani v případě její konečné věcné výhry v soudním řízení správním žádat úroky od jiného okamžiku, než který stanoví zákon. Skutečnost, že nepravomocně stanovené nesplatné doměřené daňové povinnosti na základě vyhodnocení shora uvedeného rizika (konkrétně rizika věcné prohry v nalézacím řízení) uhradila, jí žádné právo na finanční kompenzaci v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy, což NSS opakovaně ve své judikatuře potvrdil (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 192/2017, sp. zn. 7 Afs 94/2014).

[37] NSS nemůže přisvědčit ani kasační argumentaci týkající se bezdůvodného obohacení. Stěžovatelka a správce daně nejsou v rovném postavení; tato nerovnost je dána povahou jejich vzájemného vztahu, který je veřejnoprávní, protože správce daně je vůči daňovým subjektům ve vrchnostenském postavení. Veřejnoprávní vztah nelze přirovnávat k soukromoprávnímu vztahu, kde jsou si strany rovny. I Ústavní soud ve své dlouhodobé judikatuře k přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků (případně jiných obdobných zákonem stanovených povinných plnění) a peněžních sankcí, opakovaně zdůraznil, že zákonodárci je svěřen široký prostor pro rozhodování o jejich předmětu, míře a rozsahu.

[38] Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce se proto omezuje na posouzení příslušné úpravy z pohledu dodržení kautel plynoucích z extrémní disproportionality (viz např. body 42. a 43. nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, ve věci slevy na dani pro pracující důchodce) a ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny základních práv a svobod), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, včetně případných konfiskačních dopadů ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce [viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165), ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07 (N 26/48 SbNU 303), o ústavnosti daňové části zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125), o ústavnosti daně z převodu nemovitostí, anebo ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, ve věci slevy na dani pro pracující důchodce].

[39] Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, z něž vychází i shora citovaná judikatura, pokud jde o extrémní disproportionality, je základním kritériem, ze kterého je třeba vycházet tzv. kritérium podstaty. Dle něj platí, že ne každé odnětí majetku na základě pokut, příp. poplatků a daní, zakládá zásah do vlastnických práv, nýbrž jen takové, jež majetkové vztahy dotčeného subjektu zásadně mění, tj. tak, že mění jeho celkovou majetkovou pozici „zmařením“ samé podstaty majetku.

[40] Žádné takové deficity stěžovatelka jednak nenamítá a NSS je navíc v právní úpravě úroku z neoprávněného jednání správce daně neshledal. Smyslem tohoto úroku je pokrýt výši majetkové škody, která vznikla v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu. Úrok může vzniknout pouze tomu daňovému subjektu, kterému v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla povinnost uhradit státu plnění nad rámec zákona. Taková povinnost stěžovatelce vznikla až v souvislosti s pravomocným doměřením daně, a proto teprve od tohoto okamžiku má na úrok nárok.

[41] Právní úpravou úroku z prodlení se NSS nemohl zabývat, protože úroky z prodlení nejsou předmětem sporu, ostatně stěžovatelce povinnost platit úroky z prodlení zanikla v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů, neboť úroky z prodlení sledují osud daně.

[42] Námitka týkající se příznivější právní úpravy § 254 odst. 1 daňového řádu před novelou oproti právní úpravě § 254 odst. 2 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, které si stěžovatelka byla svých tvrzení plně vědoma, není důvodná, navíc poněkud oslabuje její stěžejní kasační argumentaci.

[43] Úrok z neoprávněného jednání správce daně v projednávané věci vzniká slovy zákona „*ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady*“. Z citované dikce je více než zřejmé, že tento úrok je vázán na splatnost doměřené daňové povinnosti či její pozdější úhradu, nikoli na původní splatnost daňové povinnosti. Tento závěr opakovaně potvrdila judikatura NSS uvedená v bodu [36] tohoto rozsudku. Ke shodnému závěru dospěl také Ústavní soud, který k obdobné argumentaci v usnesení ze dne 30. 11. 2021, sp. zn. I. ÚS 2315/21, mj. uvedl: „[p]odstatu ústavní stížnosti představuje nesouhlas

pokračování

stěžovatelky s aplikací § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a v něm použitého pojmu „splatnost nesprávně stanovené daně“. Zatímco Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelce vznikne nárok na vyplacení úroku z nesprávně stanovené daně až dnem následujícím po dni splatnosti plnění, stěžovatelka zastává názor, že se jedná o den původní splatnosti daně (...). Ústavní soud nezjistil, že by byl výklad daňového řádu provedený Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku svévolný, přepjatě formalistický, resp. ústavně neslučitelný“.

[44] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal žádný důvod, pro který by měl dosavadní konstantní judikaturu v projednávané věci přehodnotit.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 23. listopadu 2022

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu