



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty, soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudce JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Veletrhy Brno, a. s.**, Výstaviště 405/1, Brno, zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2016, čj. 40259/16/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, čj. 29 Af 131/2016-116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ve věci se žalobkyně dožaduje přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, která byla žalobkyni doměřena v roce 2000, přičemž příslušný dodatečný výměr byl soudem zrušen v roce 2011.

[2] Stěžovatelka se domáhá přiznání tohoto úroku ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (tj. ve výši odpovídající ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí), a to i za dobu předcházející nabytí účinnosti daňového řádu.

[3] Žalovaný je na druhé straně přesvědčen, že stěžovatelce tento úrok náleží do 31. 12. 2010 ve výši stanovené dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s čl. VI bodu 5 přechodných ustanovení 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, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (tj. ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí) a teprve od 1. 1. 2011 ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu (blíže viz bod [33] tohoto rozsudku).

[4] NSS podotýká, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu Brno I. se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Ve shodě s krajským soudem používá též NSS pojmy „správce daně“, „odvolací orgán“ a „žalovaný“ pro původní i nástupnické subjekty dle kontextu odůvodnění.

[5] Z hlediska předmětu sporu je nejprve nutné popsat vývoj věci. Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 46 408 830 Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 3. 2008 uvedený dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč. Obě tato rozhodnutí však s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, čj. 29 Af 47/2011-109, který nabyl právní moci dne 11. 7. 2011.

[6] Správce daně poté dne 26. 10. 2011 vydal tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, a to:

- 1) sdělení o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 9 823 618,32 Kč,
- 2) sdělení o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2 726 288,59 Kč,
- 3) sdělení o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145 593,24 Kč.

[7] Žalobkyni byla následně vyplacena částka celkem 12 695 500 Kč.

[8] Žalobkyně poté dne 19. 12. 2012 požádala o předepsání zbývající části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Proti způsobu vyřízení této žádosti se následně bránila u správních soudů. Soudní řízení bylo ukončeno rozsudkem NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS. Již před vydáním tohoto rozsudku žalobkyně dne 31. 3. 2015 také požádala o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně z prominutého penále.

[9] Sdělením ze dne 30. 9. 2015 ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně přiznal správce daně žalobkyni daný úrok podle § 254 daňového řádu z dodatečně doměřené daně, z penále a z úroku z odložené částky v celkové výši 20 214 216 Kč s tím, že žalobkyni bude doplacena zbývající částka 7 518 716 Kč. Tato byla připsána žalobkyni dne 8. 10. 2015.

pokračování

[10] Dne 30. 10. 2015 podala žalobkyně u žalovaného podnět na ochranu proti nečinnosti správce daně dle § 38 daňového řádu a dne 4. 1. 2016 odvolání. Tato podání žalovaný posoudil dle obsahu jako námitku proti sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015 a jako doplnění této námitky a postoupil je k vyřízení správci daně.

[11] Správce daně námitku zamítl rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala.

[12] Žalovaný dne 14. 9. 2016 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[13] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud nyní napadeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného

II.A) Kasační stížnost

[14] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[15] Stěžovatelka na jedné straně nesouhlasí s názorem finančních orgánů a krajského soudu, že pravidlo pro určení úrokové sazby je hmotněprávní normou a úrok z neoprávněného jednání je přiznáván podle práva účinného v době, kdy úrok vzniká (viz poslední odstavec na str. 2 a první odstavec na str. 3 kasační stížnosti). Oproti tomu, poněkud vnitřně rozporně, stěžovatelka tvrdí, že nikdy nerozporovala, že otázka posouzení výše úroků je problematikou hmotněprávní (viz pátý odstavec shora na str. 3 kasační stížnosti). Tento rozpor však není natolik zásadní, že by byl NSS nucen odstraňovat vady kasační stížnosti, neboť z jejího obsahu je zřejmé, že stěžovatelka namítá, že krajský soud při výpočtu úroku nesprávně posoudil časový střet mezi starou a novou právní úpravou.

[16] Podle stěžovatelky je zásadní, že daňový řád obsahuje v přechodném ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu výkladové pravidlo obecně řešící střet staré a nové právní úpravy. Právo na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně se tedy řídí daňovým řádem, a to včetně stanovení jeho výše. Aplikace úroku dle § 254 daňového řádu proto dopadá i na situaci, kdy základem pro výpočet úroku je daňová povinnost (doměřená daň), která se vztahuje ke zdaňovacímu období před přijetím daňového řádu. Stěžovatelka zdůraznila, že rozhodnutí o stanovení daně byla zrušena až po nabytí účinnosti daňového řádu. Též je nezbytné zohlednit ustálenou správní praxi, která svědčí tomuto výkladu.

[17] Stěžovatelka odkázala zejména na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61, a krajskému soudu vytkla, že s ním nesouhlasil, přestože tento rozsudek byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS. Krajský soud opomenul, že aplikaci § 264 odst. 1 daňového řádu pro účely přiznání úroku vztahujícího se k daňové povinnosti před přijetím daňového řádu potvrdila i další judikatura (viz rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-234, a ze dne 8. 2. 2017, čj. 7 Afs 218/2016-56, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III ÚS 470/97). Odkaz krajského soudu na rozsudek NSS

ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS, je podle stěžovatelky nepřipadný.

[18] Stěžovatelka namítla, že krajský soud sice tvrdí, že při stanovení úroku dle § 254 daňového řádu je nutné uplatňovat pravidla vždy podle práva účinného v době vzniku a trvání dluhu, avšak zároveň obhájí postup správce daně, který nepostupoval podle znění zákona o správě daní a poplatků „aktuálního“ ke každému jednotlivému dni, kdy úrok vznikl. Přestože stěžovatelka namítala nezákonnost takového výkladu správního orgánu již v žalobě, krajský soud se k této žalobní námitce nijak nevyjádřil.

[19] Krajský soud fakticky dovedl, že pokud je právní úprava nejasná, resp. hrozí-li výklad v neprospěch veřejné moci, tak není správné řešení předkládané stěžovatelkou. Tím „převrátil“ ústavněprávní princip *in dubio mitius (in dubio pro libertate)*.

[20] Stěžovatelka prokázala ustálenou správní praxi, podle níž finanční orgány v rozhodném období přiznávaly daňovým subjektům úrok dle § 254 daňového řádu i v případech, v nichž se jednalo o daňovou povinnost za zdaňovací období do 31. 12. 2010, tj. před přijetím daňového řádu (viz metodika GFŘ ze dne 13. 5. 2012, rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, čj. 30 Af 34/2012-99, část soustavy ADIS u jiného daňového subjektu, odborný článek vedoucího oddělení daňového procesu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu). Postup finančních orgánů v nyní projednávané věci zakládá též nedůvodnou nerovnost vůči stěžovateli (k tomu stěžovatelka odkázala např. na čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod).

[21] Stěžovatelka nesouhlasila s názorem finančních orgánů a krajského soudu, že metodika GFŘ nemá žádné účinky vůči daňovým subjektům. Díky vnitřním předpisům jsou daňové subjekty v dobré víře, že veřejnou mocí jednou zvolený postup pro interpretaci a aplikaci práva nebudou orgány veřejné moci bezdůvodně a libovolně měnit v neprospěch daňových subjektů (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS, ze dne 26. 3. 2014, čj. 9 Afs 66/2013-35). Není ani správný závěr krajského soudu stran nemožnosti nezákonné správní praxe (viz rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2018, čj. 9 As 97/2017-49).

[22] Stěžovatelka navrhla, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil.

II.B) Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že vznik nároku na úrok je hmotněprávní skutečností a pro úrok je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, čj. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS). Úrok vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona důvodem úročení dané částky. Je-li pak ve věci úroku vydáno rozhodnutí, jedná se o rozhodnutí deklaratorní, kterým se závazně konstatuje existence nároku na úrok, který daňovému subjektu vzniká přímo ze zákona (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23).

pokračování

[24] Žalovaný se ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu dopadá jen na procesní práva a povinnosti, mezi které vznik úroku (obdobně jako vznik daňové povinnosti) nepatří. Krajský soud také řádně zdůvodnil, z jakého důvodu se odchýlil od závěrů rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2011, čj. 1 As 6/2011-347). Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a krajský soud se také vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky.

[25] Žalovaný dále uvedl, že argumentace stěžovatelky, která se týká údajné nerovnosti daňových subjektů a státu a spočívá v rozdílnosti sazeb úroků z prodlení a úroků ze zaviněného přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, se mýjí s odůvodněním rozsudku krajského soudu. Námitky stěžovatelky, že zákonná výše úrokové sazby neodrážela její útrapy, anebo že nedosahovala výše úroků z prodlení, nemá na posouzení věci vliv.

[26] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] NSS nejprve konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zjevné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považoval argumentaci stěžovatelky za nedůvodnou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Rozsudek krajského soudu je řádně odůvodněn, je plně srozumitelný. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a postavil proti nim vlastní ucelený argumentační systém. Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nemá na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv.

[29] Mezi účastníky je sporná jen otázka použití konkrétní právní úpravy, resp. výše konkrétní sazby při výpočtu úroku. Stěžovatelka trvá na tom, že sazba úroku se řídí § 254 odst. 1 daňového řádu, a to i za dobu před jeho účinností (tj. za předchozí právní úpravy provedené zákonem o správě daní a poplatků).

[30] Stěžovatelka se tedy fakticky dovolává retroaktivity, o níž lze v obecné rovině konstatovat, že zákonodárce může (i) ponechat nadále aplikovatelnou předchozí právní úpravu anebo (ii) v minulosti nastalé skutečnosti právně kvalifikovat jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikovat právní následky založené podle dřívějších předpisů (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb., body 45-46). K (iii) pravé retroaktivitě může zákonodárce přistoupit pouze ve zcela výjimečných případech (k tomu viz nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.). Obecně tedy platí, že

„existující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku. Později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce. Jestliže návrh právního předpisu může mít vliv na právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy, je nezbytné tyto důsledky upravit v přechodných ustanoveních“ (k tomu viz náleží Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 287/04, č. 174/2004 Sb. ÚS, nebo již citovaný náleží sp. zn. I. ÚS 344/04). V případě retroaktivity nepravé je naopak judikaturou i teorií zastáván názor, že její použití (i v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je.

[31] Krajský soud při posouzení dané sporné otázky správně vycházel z rozsudků NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, a ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23 (*„Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy.“*). Krajský soud rovněž přílehlavě odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, čj. 7 Afs 59/2010-143, podle kterého platí, že: *„Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá.“* Se závěrem krajského soudu, že vznik nároku na úrok je hmotněprávní skutečností, tedy nelze než souhlasit (srov. obdobně též např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2010, čj. 5 Afs 64/2009-104). Již z uvedeného je také zřejmé, že v případě stanovení úroku (jeho sazby) se neaplikují pravidla o pravé či nepravé retroaktivitě, jak se stěžovatelka domnívá. Pokud není stanoveno jinak, uplatní se totiž obecné pravidlo o sazbě úroku podle aktuálně účinného práva, jestliže samozřejmě k danému okamžiku trvá nárok na zaplacení tohoto úroku.

[32] Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, *vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.* Obdobně nárok na zaplacení úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu vzniká *ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.* Skutečnost, kdy došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, na základě kterého nebo v souvislosti s ním daňový subjekt nesprávně stanovenou daň uhradil, je tedy pro určení počátku běhu úročené doby nerozhodná.

[33] NSS ve shodě s krajským soudem a žalovaným konstatuje, že správce daně správně vypočetl výši daného úroku dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (tj. ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí), neboť den splatnosti nesprávně stanovené daně nastal před 1. 1. 2007. Krajský soud též správně připomenul, že ode dne 1. 1. 2006 (nabytí účinnosti novely zákona o správě daní a poplatků provedené zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony) vznikl úrok ze zaviněného přeplatku nikoli ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního

pokračování

čtvrtletí, ale ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Z přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., konkrétně z jejich čl. VI bodu 5, se však novelizovaná úprava § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků použije jen pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. Naopak pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastal do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., se použije příslušné ustanovení v dosavadním znění. To se týká právě nyní projednávané věci. Tento výklad potvrdil také NSS v rozsudcích ze dne 22. 10. 2009, čj. 8 Afs 34/2009-68, a ze dne 22. 7. 2010, čj. 2 Afs 20/2010-90. Není tedy ani pravda, že by se krajský soud žalobní námitkou, kterou stěžovatelka v tomto směru vznesla, nezabýval.

[34] Stěžovatelka svou argumentaci podepírá především rozsudkem NSS čj. 7 Afs 299/2015-61, který byl skutečně publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS. Tento rozsudek se ovšem primárně zabýval výkladem § 254 odst. 2 daňového řádu, tj. kompenzací za nezákonně vymáhání, a otázkou, zda úrok z neoprávněného jednání náleží i v případě, že v jím projednávané věci nebyla přímo nařízena exekuce prodejem nemovitosti (tj. zda i v takovém případě se jedná o nezákonně vymáhání). Řešení těchto otázek také bylo předmětem právních vět, které byly plénem NSS schváleny k publikaci ve Sbírce rozhodnutí NSS. Tyto otázky nijak nesouvisí s nyní projednávanou věcí.

[35] Je však pravda, že NSS se vyjádřil v rozsudku čj. 7 Afs 299/2015-61 také k době úročení, přičemž krajský soud s touto částí odůvodnění rozsudku nesouhlasil. Podle názoru krajského soudu NSS dostatečně nepřihlédl k hmotněprávnímu charakteru úroku souvisejícího se zadržováním finančních prostředků daňového subjektu na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně a k dřívější judikatuře NSS.

[36] Tyto závěry krajského soudu musí NSS do jisté míry korigovat, k čemuž je ovšem nezbytné citovat sporné body rozsudku NSS čj. 7 Afs 299/2015-61, a to zejména s ohledem na skutečnost, že jsou těžištěm argumentace stěžovatelky.

[37] V bodu 29 NSS v rozsudku čj. 7 Afs 299/2015-61 uvedl: „*Nejvyšší správní soud doplňuje, že z daňového řádu, ani z důvodové zprávy k tomuto zákonu nevyplývá, z jakých důvodů zákonodárce přistoupil ke změně přiznávání úroku za neoprávněnou exekuci. Nutno doplnit i to, že zákonodárce v přechodných ustanoveních daňového řádu nezakotvil, že by se podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu nemělo postupovat v případě, že ke stanovení daňové povinnosti a jejímu vymáhání došlo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Na základě obecného přechodného pravidla obsaženého v ust. § 264 odst. 1 daňového řádu bylo tedy nutno na danou situaci aplikovat daňový řád, a nikoliv zákon o správě daní a poplatků. Nejvyššímu správnímu soudu je přitom známa judikatura k přechodným ustanovením daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 235/2014-50), v ní se však neřešila identická situace, a proto ji nebylo možno na projednávanou věc použít. V projednávané věci by se navíc jednalo o výklad jsoucí v neprospěch daňového subjektu.*“

[38] V bodu 46 téhož rozsudku pak NSS dovodil: „*V případě, že podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně hodlal zákonodárce nastavit jinak, avšak nevtělil je jednoznačně do právního předpisu, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného zákonného*

*ustanovení bude dána soudem přednost té alternativě, která je příhodnější pro daňové subjekty. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. (...). Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny).“ Sedmý senát se tedy ve svém rozsudku vymezil k 254 odst. 2 daňového řádu.*

[39] Co se týče odkazu NSS ve věci čj. 7 Afs 299/2015-61 na § 264 odst. 1 daňového řádu, které je svou povahou ustanovením procesním, je třeba uvést, že NSS v související věci v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 7 As 254/2014-48, dovodil, že také § 254 daňového řádu je procesním ustanovením (srov. též rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, čj. 8 Afs 15/2013-54). Rozhodná je přitom z hlediska sporné otázky (tj. aplikace příslušné právní úpravy) právě procesněprávní povaha těchto ustanovení, neboť je nezbytné striktně rozlišovat mezi procesněprávní otázkou *postupu* správce daně při stanovení úroku (daně, penále apod.) a mezi hmotněprávní otázkou *vzniku* nároku na úrok včetně jeho výše, jak byl popsán výše. To stěžovatelka nečiní.

[40] NSS tedy nevidí důvod, proč by se měl od uvedených obecných závěrů rozsudku čj. 7 Afs 299/2015-61 o procesní povaze daných ustanovení případně odchýlit, resp. věc předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu. Ostatně NSS již v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, na který stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje, dovodil, že i když zákonodárce v otázkách z oblasti placení daní (např. zvýšení daně, penále nebo úroku z prodlení) při přijetí nové právní úpravy (daňového řádu) zakotvil pravidlo, podle kterého se v těchto konkrétních otázkách uplatní dosavadní právní předpisy (srov. § 264 odst. 12, 13 a 14 daňového řádu), v případě úroku z přeplatku tak výslovně neučinil. V oblasti nároků na úrok z přeplatků, které by ve smyslu a za účinnosti zákona o správě daní a poplatků „zavinil“ správce daně, je proto třeba v zásadě postupovat ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu, tj. posoudit práva a povinnosti účastníků přiměřeně podle ustanovení tohoto zákona, která jsou jim svou povahou a účelem nejbližší (srov. též rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218, či ze dne 8. 2. 2017, čj. 7 Afs 218/2016-56).

[41] Je nutné podtrhnout, že v rozsudku čj. 7 Afs 299/2015-61 se NSS nijak nezabýval výší sazby daného úroku v případě, že doba úročení zasahuje do doby před nabytím účinnosti daňového řádu. Naopak sám NSS v tomto rozsudku zdůrazňuje, že jím projednávaná věc se po skutkové i právní stránce liší od dosavadní judikatury NSS, která se týká § 254 daňového řádu (zejména od rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, který se primárně zabýval právě výpočtem úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu v případech změny rozhodnutí o stanovení daně), a proto *ji nepoužil* pro jím projednávanou věc. Argumentace stěžovatelky tímto rozsudkem je tak i z tohoto důvodu nepřiléhavá.

[42] NSS jen pro úplnost dodává, že i v případě, že by k této otázce v odůvodnění rozsudku čj. 7 Afs 299/2015-61 byly závěry ve smyslu, v jakém si je domýšlí stěžovatelka a krajský soud, jednalo by se o excesivní závěry, které jsou v rozporu s dosavadní

pokračování

konstantní judikaturou zdejšího soudu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 4. 2021, čj. 6 As 174/2019-35).

[43] V souladu s názory žalovaného a krajského soudu tak lze uzavřít, že otázka určení úrokové sazby je otázkou hmotněprávní a je nutné ji posuzovat vždy podle práva účinného v době, kdy úrok vzniká. Daný úrok náleží stěžovateli za dobu neoprávněného zadržování příslušné částky. Správce daně tedy stanoví úrok dle § 254 daňového řádu v závislosti na tom, kdy trvaly rozhodné skutečnosti. V této věci se tedy uplatní sazba úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu až ode dne účinnosti daného ustanovení (tj. 1. 1. 2011); k tomuto dni také trval nárok stěžovatelky na zaplacení tohoto úroku. V podrobnostech lze k této otázce odkázat též na rozhodnutí finančních orgánů a krajského soudu. Názor stěžovatelky, který v podstatě vychází z toho, že je třeba § 254 daňového řádu v otázce sazby úroků aplikovat retroaktivně, není správný.

[44] Na základě právě uvedeného NSS také konstatuje, že krajský soud vypořádal i žalobní námitku zmíněnou v bodu [18] tohoto rozsudku, neboť splnění kritéria přezkoumatelnosti neznamená, že soud musí za všech okolností vyslovit podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument, podstatné je, aby se vypořádal se všemi základními námitkami, což může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33; a ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Platí, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* [nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. To krajský soud i k této žalobní námitce splnil, když vymezil dobu, za kterou a v jaké výši úrok stěžovateli náleží; kasační stížnost je tedy i v tomto směru nedůvodná.

[45] Důvodná není ani kasační námitka, která se týká údajného rozporu se zavedenou správní praxí. Lze souhlasit se závěry krajského soudu, který citoval usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, které definovalo pojem správní praxe, která zakládá legitimní očekávání. Rozšířený senát v bodu [81] tohoto usnesení uzavřel, že *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“*

[46] V nyní projednávané věci však nebyla v daném směru prokázána ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe.

[47] Správní praxi zakládající legitimní očekávání nemohla v této věci bez dalšího založit metodika GFŘ, a to již proto, že úrok z neoprávněného jednání správce daně byl předepsán na osobní daňový účet stěžovatelky již dne 27. 10. 2011 a poukázán na její bankovní účet dne 1. 11. 2011. Stěžovatelkou odkazovaná metodika je však až ze dne 23. 5. 2012. Je tedy zjevné, že již z tohoto důvodu podle ní, resp. správní praxe vytvořené

na jejím základě, nemohl správce daně v dané době postupovat a stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání.

[48] Stěžovatelka ovšem zejména neprokázala (a nebylo jinak zjištěno) jí tvrzenou ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi (odkaz na to, že tak ojedinele rozhodoval jiný správce daně a Krajský soud v Plzni, není dostatečný). NSS se v této souvislosti též ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelkou předložený anonymizovaný opis informací z obrazovky je natolik neurčitý, že je důkazně nepoužitelný. Rovněž za relevantní z hlediska jednotné a dlouhodobé správní praxe nelze považovat jinak osamocený názor Mgr. P. P., LL.M., vedoucího oddělení daňového procesu II Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, uvedený v e-Bulletinu Komory daňových poradců ČR 4/2018, s. 16-20. Krajský soud přílehavě konstatoval, že se jedná pouze o soukromé vyjádření dané osoby, nikoli stvrzení správní praxe u daného správce daně.

[49] Za popsané situace tedy není možné soudní ochranu tvrzenému legitimnímu očekávání přiznat a nelze ani dovodit, že v tomto směru docházelo k nějaké diskriminaci stěžovatelky (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2019, čj. 9 As 127/2017-44, nebo ze dne 27. 8. 2019, čj. 8 As 271/2017-58).

[50] Na závěr NSS již jen pro úplnost ke kasačním námitkám shrnuje, že primárním účelem úpravy obsažené v § 254 daňového řádu (a dříve v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (např. rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, ze dne 15. 9. 2016, čj. 9 Afs 128/2016-39, ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36 atd.). Z toho důvodu se takto přiznané úroky započítávají na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně. Rozhodování soudu má tedy podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy může ovšem být obecně kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně též otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád)(srov. rozsudky NSS ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017-48, a ze dne 20. 10. 2022, čj. 2 Afs 351/2020-32).

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady vymykající se jeho běžné činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 17. ledna 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu