



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců. JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Butadien Kralupy. a. s.**, se sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou, zast. Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem, se sídlem Křižovnické náměstí 193/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2023, č. j. 55 Af 20/2021-99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 28028/21/5100-41453-711335, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365; tímto byl stěžovateli vyčíslen úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 134 514 682 Kč.

[2] Stěžovatel je společností zabývající se výrobou a prodejem chemických látek a přípravků; v roce 2007 podal záměr k získání investiční pobídky na vybudování a provozování výrobní jednotky k výrobě butadienu. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále též jen „MPO“) vydalo dne 20. 5. 2008 souhlas s poskytnutím investičních pobídek, a to slevy na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách, a dle § 35a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v relevantním znění. Doba, po kterou bylo možné slevu na dani čerpat, byla deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období (viz blíže rozhodnutí MPO ze dne 20. 5. 2008, č. j. 16595/08/04300/04000). Podmínkou pro čerpání investiční pobídky bylo pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek za účelem zavedení výroby butadienu, přičemž pořizování mělo být zahájeno nejdříve ode dne písemného potvrzení Agentury pro podporu

podnikání a investic CzechInvest (dále jen „CzechInvest“), že projekt splňuje požadavky způsobilosti.

[3] Správce daně provedl u stěžovatele v období od 23. 5. 2011 do 4. 5. 2012 kontrolu, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel zmiňovanou podmínku rozhodnutí MPO porušil, neboť dne 9. 5. 2007 uzavřel se společností Chemoprojekt, a. s., smlouvu na dodání zařízení na výrobu butadienu, tedy právně závazný příslib objednávky, ještě před datem 22. 5. 2007, kdy CzechInvest vydal potvrzení specifikované v podmínkách rozhodnutí MPO. Tím došlo ze strany stěžovatele k porušení všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách, čímž ztratil nárok na čerpání slevy na dani z příjmů. Tím také došlo ve smyslu § 5 odst. 5 téhož zákona k pozbytí platnosti rozhodnutí MPO, v důsledku čehož musely být vráceny prostředky získané z investiční pobídky (viz protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly ze dne 4. 5. 2012, č. j. 1238/12-2602-201125-1493). Stěžovatel následně podal příznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013, v nichž si nárok na slevu z titulu investiční pobídky neuplatnil.

[4] Stěžovatel podal proti závěrům kontroly námitky do protokolu, které byly rozhodnutím žalovaného zamítnuty, žaloba proti tomuto rozhodnutí byla odmítnuta usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35.

[5] Dne 30. 10. 2014 podal stěžovatel dodatečná daňová příznání za zdaňovací období 2011 až 2013, ve kterých si uplatnil slevu na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů, neboť měl za to, že splnil podmínky dle zákona o investičních pobídkách. Správce daně v návaznosti na zjištění finanční kontroly shledal důvod k pochybnosti o správnosti údajů uváděných v dodatečných daňových příznáních za zdaňovací období 2011 až 2013, a zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu, přičemž převzal předchozí kontrolní zjištění; stěžovateli neuznal slevy na daních uplatněné ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2013 a dodatečnými platebními výměry mu doměřil odpovídající daň z příjmů. Správce daně z týchž důvodů zahájil postup k odstranění pochybností i ve vztahu ke správnosti údajů uváděných v řádných daňových příznáních za zdaňovací období 2014 až 2017, přičemž opět dospěl k výsledku, že porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky představovalo překážku pro uplatnění slevy na daních z příjmů i v těchto zdaňovacích obdobích, a proto stěžovateli platebními výměry vyměřil daň z příjmů ve výši nezahrnující uplatněné slevy.

[6] Stěžovatel proti všem platebním výměrům za uvedená zdaňovací období 2011 až 2017 podal odvolání, která žalovaný zamítl a platební výměry ve všech případech potvrdil (rozhodnutí č. j. 28045/17/5200-11432-711891 za zdaňovací období 2011 až 2014 a č. j. 24517/19/5200-11432-711891 za zdaňovací období 2015 až 2017). Proti rozhodnutím žalovaného stěžovatel podal žaloby, o nichž ve spojeném řízení rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159, tak, že obě rozhodnutí žalovaného zrušil, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel podmínky pro příznání slevy na dani neporušil.

[7] Žalovaný po vrácení věci soudem rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 37601/20/5200-11432-711891, v plném rozsahu vyhověl nároku stěžovatele na slevu na dani za jednotlivá zdaňovací období a vrátil mu přeplatek na dani za tato období ve výši

pokračování

291 001 944 Kč. Přepatek na dani se skládal z částky 290 249 625 Kč, tedy přeplatku na dani z příjmů právnických osob za roky 2011 až 2017 a částky 752 319 Kč, předepsaných úroků z prodlení za roky 2011 až 2013. Stěžovateli byl přiznán ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2011 až 2017 platebním výměrem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365, úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 134 514 682 Kč. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal odvolání, neboť měl za to, že úrok mu nebyl přiznán v celé zákonné výši; žalovaný odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.

[8] V **žalobě** stěžovatel namítal nesprávně určenou výši přiznaného úroku; tvrdil, že mu nebyl přiznán úrok z přeplatku na dani z příjmů za roky 2011–2017 za časová období, která v žalobě dále podrobně specifikoval, ve kterých byl přepatek na dani držen orgány finanční správy. Stěžovatel nesouhlasil s žalovaným, že zcela dobrovolně hradil částky převyšující přepatek na dani. To je i v rozporu s tvrzením orgánů finanční správy, které konstantě tvrdily, že rozhodnutím o námitkách, resp. protokolem z kontroly z roku 2012 bylo závazně rozhodnuto o údajném zániku investiční pobídky a o neexistenci nároku na slevu na dani. Daňové orgány v řízeních za roky 2011 až 2017 fakticky jednaly přesně tak, jako by tato rozhodnutí pro ně závazná byla. Stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí o námitkách představovalo rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu, které bylo nezákonné, způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterého a v souvislosti s nímž následně vznikl přepatek na dani za zdaňovací období 2011 až 2017. Další rozhodnutí orgánů finanční správy tvořila s rozhodnutím o námitkách, resp. protokolem o kontrole, jeden ucelený komplex pokračujících a na sebe vzájemně navázaných nezákonných rozhodnutí a dalších postupů, které společně představovaly jedno pokračující nezákonné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterých nebo v souvislosti s nimi vznikl přepatek na dani. Pokud správce daně ve dnech 3. 9. 2015 a 4. 9. 2015 vydal najednou tři obsahově totožné platební výměry za zdaňovací období 2011 až 2013, bylo jednoznačné, že zcela stejným způsobem správce daně rozhodne i ohledně dalších zdaňovacích období, což se také stalo. Tento vliv je zřejmý z rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, kterým potvrdil předchozí platební výměry správce daně. V důsledku tohoto rozhodnutí žalovaného bylo opět konstatováno, že sleva na dani nikdy nevznikla, resp., že investiční pobídka údajně zanikla již před více než před 10 lety podpisem smlouvy o projektu ze dne 9. 5. 2007. Pokud stěžovatel po rozhodnutí ze dne 25. 6. 2017 platil jakékoliv další platby, resp. zálohy na daň z příjmů ve výši odpovídající závěrům tohoto rozhodnutí žalovaného, nemohlo se jednat o „*zcela dobrovolné platby*“, jak tvrdí žalovaný, nýbrž platby, které byly jednoznačně činěny na základě a v souvislosti se shora uvedenými pravomocnými rozhodnutími. Veškeré platby, které stěžovatel učinil před tímto datem, je tak zapotřebí považovat za přepatek na dani v souvislosti s pravomocnými platebními výměry za roky 2011 až 2014 ve smyslu § 254 daňového řádu.

[9] Stěžovatel namítl, že žalovaný při výkladu § 254 daňového řádu zcela pominul obsah a účel tohoto ustanovení, kterým je právě kompenzace újmy daňového poplatníka za celé neoprávněné jednání správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 238/2020-44). Žalovaný se ve vztahu ke zbývajícimu období nijak nepokusil zohlednit shora popsany účel a smysl úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně a najít spravedlivé a ústavně konformní řešení; žalovaný dle stěžovatele jednal v přímém rozporu nejen s § 254 daňového řádu, ale i s ústavními zásadami, pokud mu nepřiznal úrok z přeplatku na dani

také za zbývající období. Napadené rozhodnutí je tak nejen nezákonné, ale i zcela nespravedlivé a porušuje ústavně zaručená práva stěžovatele, včetně čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[10] Stěžovatel se ohradil proti názoru žalovaného, že je-li konstatována nesprávnost právního názoru správce daně, neplyne z § 254 odst. 1 daňového řádu, že by měl být správce daně potrestán za dobu počínající okamžikem, kdy tento názor poprvé vyslovil, nýbrž, že dle tohoto ustanovení má být přiznán tento reparační úrok za dobu, po kterou v důsledku tohoto nesprávného právního názoru správce daně držel neoprávněně požadované peněžní prostředky, počínaje okamžikem, kdy takováto daň již musela být zaplacená, pokud se daňový subjekt nechtěl vystavit negativním důsledkům. Dle stěžovatele za popsané situace bylo jisté, že pokud by se stěžovatel v rámci placení svých daňových povinností choval způsobem, který nebude respektovat zmíněné pravomocné rozhodnutí finančních orgánů z roku 2012 o údajném zániku nároku na slevu na dani jako celku, bylo by to považováno za porušení zákona a byly by vůči němu uplatněny veškeré sankce stanovené daňovým řádem. Stěžovatel byl za uvedená zdaňovací období objektivně nucen zaplatit daň ve výši odpovídající nesprávnému názoru finančních orgánů vyslovenému již v rozhodnutí o námítkách, resp. protokolu o kontrole z roku 2012, poněvadž měl jistotu, že v opačném případě bude vystaven „*negativním důsledkům*“. Pokud se stěžovatel při hrazení svých daňových povinností v rozhodné době z opatrnosti fakticky choval podle rozhodnutí finančních orgánů, rozhodně nelze přijmout tvrzení žalovaného, že finanční orgány neměly na tyto platby „*sebemenší vliv*“. Situace spočívající v neoprávněném odepírání slevy na dani neskončila zdaňovacím obdobím 2017, ale pokračovala i v rámci zdaňovacích období 2018 a 2019 až do doby, než v dané věci rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 30. 7. 2020.

[11] **Krajský soud** ve věci nařídil jednání, při němž stěžovatel setrval na své písemné žalobní argumentaci. Stěžovatelem odkazované listiny orgánů finanční správy k provedení dokazování v řízeních za zdaňovací období 2011 až 2017 byly součástí spisové dokumentace, pročež soud jimi dokazování neprováděl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117); krajský soud neprovedl k dokazování ani listiny vztahující se ke zdaňovacímu období 2019, jelikož toto zdaňovací období není předmětem řízení. Rovněž neprováděl dokazování listinami osvědčujícími postavení stěžovatele jakožto daňového skladu, jelikož tato otázka není pro posouzení věci relevantní.

[12] Krajský soud odkázal na relevantní úpravu obsaženou v § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, z něhož vyplývá, že pro aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53). Krajský soud k problematice úroku z neoprávněného jednání správce daně odkázal na četnou judikaturu, přičemž se rovněž zabýval skutkovými případy na ni dopadajícími.

pokračování

[13] Krajský soud podrobně rekapituloval průběh jednotlivých daňových řízení; při posouzení věci pro přehlednost rozdělil zdaňovací období na období 2011 až 2013, ve kterém stěžovatel neuplatnil slevu na dani z titulu investiční pobídky v řádném daňovém přiznání, nýbrž až v dodatečném přiznání z roku 2014 (doměřovací řízení), a na zdaňovací období 2014 až 2017, ve kterém uplatnil slevu v řádných daňových přiznáních (vyměřovací řízení). Shodně s žalovaným dospěl k závěru, že za nezákonná rozhodnutí lze považovat dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2011 až 2013 a platební výměry za zdaňovací období 2014 až 2017; dále odkázal na podrobné odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které obsahuje rozpis výše přiznaných úroků za jednotlivá časová období. Na základě uvedeného rozpisu krajský soud konstatoval, že ke změně dodatečných platebních výměrů ve prospěch stěžovatele došlo rozhodnutími o odvoláních po rozsudku správního soudu.

[14] Krajský soud se dále zabýval otázkou počátku úročení, přičemž vycházel z § 254 daňového řádu, který jednoznačně vymezuje počátek úročení až od okamžiku (náhradní) splatnosti nezákonně stanovené daně. Krajský soud označil za podstatné, že stěžovatel provedl platby za zdaňovací období 2011 až 2013 na základě jím řádně tvrzené výše daňové povinnosti, přičemž v daňových přiznáních za zdaňovací období 2011 až 2013 stěžovatel slevu z titulu investiční pobídky neuplatnil (slevy na dani se domáhal až v dodatečných daňových přiznáních ze dne 30. 10. 2014). Nezákonnými rozhodnutími správce daně tedy byly až následné dodatečné platební výměry, kterými správce daně neuznal dodatečně tvrzenou nižší daň. Ačkoliv finanční kontrola prováděná specializovaným finančním úřadem probíhala již v roce 2011 a právě jejím výsledkem byl závěr o tom, že stěžovatel nesplnil podmínky pro uplatnění slevy z titulu investičních pobídek, krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že protokol o kontrole ani rozhodnutí o námitkách nemohou být rozhodnutími, od kterých bude počítán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť tyto akty nestanovily daň, kterou by měl stěžovatel uhradit. Těmito rozhodnutími jsou naopak následující dodatečné platební výměry, ve kterých poprvé správce daně nezákonně daň stanovil. Pokud stěžovatel namítal, že po celou dobu zdaňovacích období 2014 až 2017 platil zálohy ve výši, která se odvíjela od dříve „nezákonně“ stanovené výše daně, krajský soud konstatoval, že skutečnost, že nesplátané vyměřené daňové povinnosti na základě vyhodnocení rizika uhradil, mu žádné právo na finanční kompenzaci v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy, což Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře potvrdil (viz např. rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37). Krajský soud neshledal v postupu daňových orgánů, co se týče výše a doby úročení, žádné pochybení.

[15] Krajský soud se rovněž zabýval zcela obecnou námitkou, že orgány finanční správy měly přihlížet ke všem skutečnostem ve prospěch i neprospěch stěžovatele, což se nestalo. Dle krajského soudu ze správního spisu nevyplývá, že by se orgány finanční správy dopustily např. selektivního hodnocení důkazů a upřednostňovaly důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele, a naopak upozaďovaly ty v jeho prospěch. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku ohledně porušení § 7 daňového řádu (o více odvoláních proti více platebním výměrům bylo rozhodnuto v rámci jednoho odvolacího rozhodnutí); připomněl, že shodnou námitkou stěžovatele se krajský soud zabýval již v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2017, kterým potvrdil předchozí platební výměry

správce daně za zdaňovací období 2011 a 2014, a soud proto nemá důvodu se od již jednou řečeného odchýlit (rozsudek krajského soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159).

[16] Krajský soud uzavřel, že orgány finanční správy postupovaly v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu, a napadené rozhodnutí tedy nelze označit za nezákonné. Z těchto důvodů soud také neshledal, že by žalovaný porušil ústavní principy vyjádřené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, resp. že by zvolil takový výklad právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který by zasahoval do ústavních práv stěžovatele.

[17] V **kasáční stížnosti** stěžovatel tvrdí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nezákonnost správních rozhodnutí i napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje v tom, že mu nebyl přiznán úrok za časová období, po která byl přeplatek de facto v držení správce daně.

[18] Stěžovatel předně namítá, že podstatné části ústního odůvodnění rozsudku vyhlášené dne 29. 8. 2023 nejsou uvedeny v jeho písemném vyhotovení; cituje z pořízeného audiozáznamu z jednání konaného dne 29. 8. 2023 části, které nejsou obsaženy v písemném vyhotovení napadeného rozsudku. Chybějící pasáže ústního odůvodnění představují dle stěžovatele vadu rozsudku, která způsobila v řadě podstatných právních otázek také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. V této souvislosti poukazuje na to, že pokud krajský soud považuje „z lidského a podnikatelského pohledu“ argumentaci stěžovatele za logickou a racionální, pak podle názoru stěžovatele neexistoval žádný důvod, proč by neměl tuto skutečnost uvést v písemném vyhotovení rozsudku, a to tím spíše, že stěžovatel ve své žalobě argumentoval právě i svými „lidskými“, resp. v jeho případě ústavními právy právnické osoby, která by měla být při interpretaci a aplikaci právních norem respektována (viz např. odst. 87-101 žaloby ze dne 22. 9. 2021).

[19] Stěžovatel nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje primárně v nesprávném vyřešení právní otázky, za jaká období měl být úrok z přeplatku na dani za zdaňovací období 2011-2017 ve smyslu § 254 daňového řádu přiznán. Stěžovatel za prvé namítá, že krajský soud v ústním ani písemném odůvodnění rozsudku neuvedl a nedoložil žádný případ konkrétního poplatníka, který by byl shodný s případem stěžovatele, neuvedl a nedoložil mnohost takových stejných případů, ze které by vyplývalo, že situace stěžovatele popisovaná v žalobě nebyla „ničím výjimečná“, resp. že by byla dokonce „poměrně častá“, jak uvádí krajský soud. Podle stěžovatele je vyloučeno pominout protiprávní jednání finančních orgánů s argumentem, že se jedná o „poměrně časté“ protiprávní jednání, a že se tedy nejedná o nic nestandardního, co by vyžadovalo poskytnutí ochrany právům stěžovatele. Stěžovatel následně opětovně zmiňuje průběh celého případu a poukazuje na jeho specifickou povahu; je i nadále přesvědčen, že specifická povaha jeho situace, jakožto osoby, která byla dlouhodobě vystavena neoprávněnému jednání správce daně, je důvodem, proč je nezbytné při výkladu a použití § 254 daňového řádu zvolit takový jeho výklad a aplikaci, které budou šetřit podstatu a smysl ústavněprávního práva stěžovatele a budou reflektovat konkrétní skutkový stav daného případu. Stěžovatel namítá, že v letech 2011-2020 sám sebe rozhodně nepovažoval za osobu, která by dané situace využívala k jakýmkoliv hrám (jak nesprávně jej krajský soud přirovnává ke hráči pokeru), poněvadž jediné, o co stěžovatel v té době usiloval, bylo minimalizovat negativní zásahy protiprávního jednání finančních

pokračování

orgánů do své podnikatelské činnosti; mezi jeho povinnosti nepatřilo jakékoliv přinucení finančních orgánů k vydávání nezákonných rozhodnutí.

[20] Stěžovatel rovněž namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku relevantnosti protokolu o kontrole a rozhodnutí o námitkách ve vztahu k § 254 daňového řádu. Z textu zákona je dle stěžovatele v první řadě zřejmé, že tam zmíněná (finanční) částka nemusela být daňovým subjektem uhrazena na základě nezákonného rozhodnutí, ale postačí, pokud byla uhrazena „v souvislosti s tímto rozhodnutím“. V rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu lze nalézt judikaturu, v rámci které bylo zdůrazněno, že pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale toliko skutečnost, že jeho rozhodnutí bylo nezákonné (např. rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45). Z hlediska splnění hypotézy § 254 daňového řádu je dle stěžovatele zřejmé, že jak protokol o kontrole a rozhodnutí o námitkách z roku 2012, tak i veškerá další rozhodnutí činěná daňovými orgány v letech 2012-2020, byla následně - ať již formálně či materiálně - zrušena a změněna v důsledku rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2020. Stěžovatel odkazuje dále rovněž na rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2022, č. j. 4 Afs 195/2021-34, bod 21, a dále na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 45/2017-43, ze dne 27. 6. 2019, z něhož dle stěžovatele vyplývá, že pro přiznání nároku na úrok dle § 254 daňového řádu pro jedno zdaňovací období může být relevantní i rozhodnutí o stanovení daně z jiného zdaňovacího období (jakož i skutečnost, že toto zákonné ustanovení není namístě vykládat jakkoliv restriktivně).

[21] Dle stěžovatele veškeré důkazy včetně dobových vyjádření samotného žalovaného potvrzují, že protokol o kontrole, resp. rozhodnutí o námitkách byly po celé období od roku 2012 - 2020 finančními orgány formálně i materiálně považovány za závazné a pravomocné rozhodnutí ve věci údajné neexistence, resp. zániku práva stěžovatele na slevu na dani již v roce 2007. Stěžovatel je přesvědčen, že k této dobové realitě, resp. konkrétnímu průběhu nezákonného postupu finančních orgánů vůči stěžovateli, je v daném případě zapotřebí přihlídnout. Protokol o kontrole, jakož i rozhodnutí o námitkách jsou dle přesvědčení stěžovatele klíčovými rozhodnutími na základě kterých a v souvislosti se kterými následně vznikl přeplatek na dani za zdaňovací období 2011-2017. Pro finanční úřady byla těmito rozhodnutími z roku 2012 otázka investičních pobídek a slevy na dani definitivně vyřešena jako celek, a to v neprospěch stěžovatele a bez reálné možnosti stěžovatele na tom cokoliv následně změnit.

[22] Stěžovatel namítá, že krajský soud vůbec nereflektuje konkrétní skutkové okolnosti, to zejména s ohledem na skutečnost, že protiprávní jednání finančních orgánů vůči stěžovateli bylo dlouhodobé povahy (roky 2011 až 2020) a že v rámci tohoto období nastalo vícero případů, které je zapotřebí samostatně vyhodnotit z hlediska aplikace § 254 daňového řádu, a to i s ohledem na značnou výši finančních částek v celkovém objemu několika stovek milionů Kč, které stěžovatel uhradil finančním orgánům na základě jejich protiprávního jednání (a které finanční orgány po dobu řady let držely na svých účtech v rozporu s objektivním stavem daňových povinností stěžovatele). Stěžovatel opakovaně namítá, že rozhodnutí o námitkách, resp. protokol o kontrole nelze posuzovat izolovaně, poněvadž tato rozhodnutí byla sice prvními rozhodnutími, na základě kterých a v souvislosti se kterými vznikl přeplatek na dani, avšak tato první rozhodnutí byla následně doplňována

řadou dalších nezákonných rozhodnutí vydaných správcem daně a žalovaným v postupně zahajovaných řízeních ohledně zdaňovacích období 2011-2017 (veškeré výzvy k odstranění pochybností, úřední záznamy a platební výměry). Rozhodnutí správce daně a žalovaného vydávaná v období po roce 2012 až do roku 2019 dle přesvědčení stěžovatele tvořila s rozhodnutím o námitkách, resp. protokolem o kontrole jeden jediný ucelený komplex pokračujících a na sebe vzájemně navázaných a postupně se stupňujících nezákonných, neoprávněných a nesprávných rozhodnutí a dalších postupů, které společně představovaly jedno jediné pokračující nezákonné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu.

[23] Stěžovatel poukazuje na to, že jeho žalobní tvrzení nesměřovala k tomu, aby mu bylo přiznáno jakékoliv právo nad rámec zákonných předpisů. Stěžovatel je přesvědčen, že jediné, co musel žalovaný, potažmo krajský soud učinit pro řádné přiznání úroku z přeplatku stěžovateli, bylo zvolit správný výklad zákonného ustanovení a jeho správnou aplikaci na daný případ. Stěžovatel je přesvědčen, že zaplacení daně z důvodu, že daňové orgány v roce 2012 neoprávněně en bloc odmítly uznat slevu na dani a že v důsledku toho byl stěžovatel po dobu mnoha dalších zdaňovacích období vystaven zmíněným rizikům, rozhodně nelze považovat za situaci, kdy by mohlo být hovořeno o nějaké svobodné volbě stěžovatele. Sám krajský soud na několika místech odůvodnění situaci chápe tak, že stěžovatel byl nucen zálohové platby (bez zohlednění slevy na dani) činit minimálně z hlediska sankcí stanovených daňovými předpisy pro případ nesprávných plateb daňových povinností. Rovněž pro další řádné podnikání stěžovatele bylo v rozhodné době z povahy věci nezbytné, aby v rámci správy daní nebyly vůči němu evidovány žádné neuhrazené daně.

[24] Stěžovatel dále namítá, že sama skutečnost, že v některých případech bylo v judikatuře dovozeno, že s ohledem na ten který konkrétní případ se slovem „splatnost“ může rozumět i „náhradní splatnost“, neznamená, že stejné platí ve všech ostatních skutkově odlišných případech. Výrazem splatnost se tak s ohledem na konkrétní posuzovaný případ může stejně tak rozumět i řádná splatnost a v případě stěžovatele pak není ani pochyb o tom, že jím provedené platby byly učiněny v době následující po takové řádné splatnosti daně za příslušná zdaňovací období, případně splatnosti jednotlivých záloh na tuto daňovou povinnost (to vše navíc až v době po vydání nezákonných rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole). Stěžovatel poukazuje na znění § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, které na věc dopadá, kde je právě uveden výraz „splatnost“ umožňující jeho případný širší výklad, zatímco až v novém znění tohoto ustanovení platném od 1. 1. 2021 (které však není relevantní pro tuto věc) je uveden zužující termín „náhradní den splatnosti“. U zdaňovacích období 2011-2013 tak dokonce ani v logice krajského soudu není žádná překážka pro přiznání úroku stěžovateli, poněvadž daň za toto období byla uhrazena v době její řádné splatnosti, a to v souladu se zmíněnými nezákonnými rozhodnutími finančních orgánů.

[25] Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením námitky porušení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu (o více odvoláních proti více platebním výměrům bylo rozhodnuto v rámci jednoho odvolacího rozhodnutí). Dle krajského soudu zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti vyjádřené v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu mají především pořádkový charakter a jejich porušení samo o sobě zpravidla nemá vliv na zákonnost posouzení věci samé. Dle krajského soudu je evidentní, že na obsahu výroku prvního i druhého napadeného rozhodnutí by se (materiálně) nic nezměnilo, ani kdyby žalovaný jednotlivá odvolání projednal samostatně;

pokračování

rozhodl-li tedy žalovaný v prvním i druhém napadeném rozhodnutí současně o více odvoláních proti více platebním výměrům, pak šlo o postup zcela adekvátní ve smyslu nosných závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 137/2005-48 (viz rozsudek krajského soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159). Dle stěžovatele krajský soud v první řadě zcela pominul, že řízení v předchozí věci, na které mechanicky odkázal, mělo zcela odlišný předmět (zda překročení limitů pro rozhodnutí ve věci daňových povinností stěžovatele za období 2011-2017 mělo za následek nezákonnost rozhodnutí o vyměření daně). Ačkoliv s tím stěžovatel nesouhlasí, soudy v předchozím řízení konstatovaly, že toto porušení nemělo samo o sobě vliv na zákonnost vyměření daně. V tomto řízení je však posuzována zcela jiná otázka, a to za jaké konkrétní období má stěžovateli náležet úrok podle § 254 daňového řádu. Porušení povinností finančních orgánů rozhodnout v zákonném termínu sice na jednu stranu nemusí mít za následek nezákonnost tohoto rozhodnutí z hlediska samotného vyměření daně, avšak toto porušení může být a je relevantní z hlediska možného prodlení se splněním příslušných povinností ze strany finančních orgánů a případné finanční kompenzace stěžovatele za toto jednání ve smyslu § 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod prostřednictvím ustanovení § 254 daňového řádu. Stěžovatel je nadále přesvědčen, že porušení lhůt, ve kterých měly finanční orgány rozhodnout o daňových tvrzeních stěžovatele, je relevantní z hlediska posuzování doby, za kterou náleží stěžovateli úrok ve smyslu § 254 daňového řádu.

[26] Stěžovatel považuje rovněž odkazy krajského soudu na judikaturu za nepřiléhavé. V žádném z odkazovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu totiž nebyla řešena věc natolik dlouhodobě trvajících komplexu neoprávněného jednání daňových orgánů, v rámci kterého by ještě před splatností daně za první zdaňovací období finanční orgány pravomocně konstatovaly, že poplatníkovi již v minulosti zaniklo právo na investiční pobídku, a že tedy nikdy neměl a již ani nikdy nebude mít právo na slevu na dani, a v rámci kterého by tento nesprávný názor konstantně aplikovaly po dobu více než 8 let ve všech následně zahájených daňových řízeních. Veškerá předchozí judikatura soudů k otázce úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (která byla vydána v jiných skutkově odlišných případech) je tak toliko určitým vodítkem pro nalezení spravedlivého a ústavně konformního řešení posuzovaného případu stěžovatele (viz obdobně rozsudek NSS č.j. 2 Afs 238/2020-44, 2 Afs 148/2017-36). Stěžovatel opakovaně namítá, že v jeho věci se jedná o natolik specifický skutkový a právní stav, který dosud v judikatuře Nejvyššího správního soudu nebyl výslovně řešen a který je tedy zapotřebí posoudit nově a zcela samostatně.

[27] Stěžovatel namítá, že krajský soud paušálně a bez uvedení podrobnějších úvah odmítl žalobní argumentaci týkající se ochrany ústavních práv stěžovatele a ústavně konformního výkladu zákonných ustanovení, kdy ji označil jako „zcela obecnou“. To však krajský soud učinil za situace, kdy v písemném vyhotovení rozsudku opomněl uvést své úvahy obsažené v ústním odůvodnění rozsudku, ze kterého vyplývá, že v žalobě taková konkrétní tvrzení stěžovatele nejenže obsažena byla, ale především, že je krajský soud chápe „*v lidském a podnikatelském smyslu poměrně logicky*“ a že „*žalobkyni v tomto ohledu lze rozumět, ta argumentace má svoji racionalitu, zejména podnikatelskou*“. Pokud však krajský soud považuje „*z lidského a podnikatelského pohledu*“ argumentaci stěžovatele za logickou a racionální, pak podle názoru stěžovatele neexistoval žádný důvod, proč by neměl tuto skutečnost uvést v písemném vyhotovení rozsudku, o to více, že stěžovatel ve své žalobě argumentoval mimo jiné i svými „*lidskými*“, resp. v jeho případě ústavními právy právnické osoby, která by

měla být při interpretaci a aplikaci právních norem respektována (viz např. odst. 87-101 žaloby ze dne 22.9.2021. Právo na úrok podle § 254 daňového řádu je přitom implementací pravidla zakotveného v čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle kterého každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

[28] Dle stěžovatele žalovaný v daňovém řízení, stejně jako krajský soud, byli ve smyslu v žalobě uvedené judikatury Ústavního soudu povinni zvolit takový výklad jím aplikovaných právních předpisů, který bude co nejméně zasahovat do shora uvedených ústavních práv stěžovatele jako daňového subjektu. Pravidlo „*in dubio pro reo*“ je totiž jedním ze strukturálních principů demokratického státu, který je zakotven např. v čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod.

[29] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud postupoval při posouzení žaloby správně, věcně a zcela adekvátně se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[30] K věci samé žalovaný uvedl, že daň z příjmů právnických osob byla za zdaňovací období let 2011 až 2013 stanovována platebními výměry tzv. konkludentně, tj. ve shodě s tvrzeními stěžovatele. Předmětem posouzení se nárok na slevu v rámci nalézacích řízení stal až poté, co byla stěžovatelova žaloba proti protokolu a rozhodnutí o námitce odmítnuta a v reakci na to začal stěžovatel slevu tvrdit a uplatňovat v příslušných daňových řízeních. Stěžovatelův zdrženlivý přístup mající za cíl minimalizovat jakékoliv riziko tak spočíval nejen ve výrazně předčasných dobrovolných platbách odpovídajících dani bez příslušné slevy, ale také v tom, že se stěžovatel soudního přezkoumání existence nároku na slevu v obecné rovině domáhal mimo řízení o stanovení daně. Skutečnost, že stěžovatel vynaložil určité prostředky odpovídající nesprávně stanovené dani dříve, než musel, ani to, že se uplatnění slevy na dani a jejího zohlednění v rámci konkrétní daňové povinnosti domáhal až v roce 2014 (tj. za běhu čtvrtého dotčeného zdaňovacího období), a tím později se tato otázka vyřešila v rámci soudního přezkumu, není dle názoru žalovaného vinou správce daně. Žalovaný nespornuje, že v každém z řešených nalézacích řízení došlo k vydání nezákonného rozhodnutí o stanovení daně. Je ale současně přesvědčen o tom, že těmito rozhodnutími byla výhradně a právě ta, v nichž správce daně autoritativně odepřel slevu na dani, tedy ta, kdy nárok na slevu nesprávně posoudil. V případě let 2011 až 2013 to tak byly dodatečné platební výměry, jimiž neuznal důvody ke snížení poslední známé daně o dodatečně uplatněnou slevu na dani, a v letech 2014 až 2017 to byly již platební výměry, kdy správce daně neuznal v daňovém tvrzení uplatněnou slevu na dani a nesprávně vyměřil daň vyšší, než byla daň stěžovatelem tvrzená.

[31] Dle žalovaného nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nemohl založit protokol o veřejnosprávní kontrole a rozhodnutí o námitce, a to již z důvodu, že tato neukládala žádnou daňovou ani obdobnou povinnost. Ohledně argumentu, že nejsou rozhodné formální aspekty stanovení daně, a odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 148/2017, žalovaný podotýká, že v něm řešená věc je od nyní posuzovaného případu zásadně odlišná; v odkazovaném rozsudku byla posuzována otázka možného úročení úroku z neoprávněného jednání správce daně, kdy Nejvyšší správní soud v rámci svých posouzení přirovnal postup při přiznání a vyčíslení úroku z neoprávněného

pokračování

jednání správce daně ke stanovení daně, a to zejména proto, že nesprávné stanovení podoby nároku na úrok má obdobné rysy rozhodovací činnosti, úrok lze považovat za daň v širším slova smyslu, a neuznání správné výše nároku na úrok zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu stejně jako úhrada nesprávně stanovené daně. Dokumentace z veřejnosprávní kontroly ani rozhodnutí o námitkách, které potvrzuje závěry této kontroly, ale takové dopady na stěžovatele neměla.

[32] K opakující se argumentaci o uceleném komplexu pokračujícího nezákonného jednání, který měl být dle stěžovatele právě takto jako jeden celek hodnocen, žalovaný uvádí, že není zřejmé, k jakému výsledku by mělo takové nahlížení na věc vést, nehledě na to, že v intencích § 254 odst. 1 daňového řádu takový postup není možný. Každé nezákonné a později změněné rozhodnutí o stanovení daně založilo (jeden) nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, který byl a je příslušenstvím vždy té které konkrétní daně. Lze si jen těžko představit, že by úrok jakožto příslušenství daně vznikl na souboru rozhodnutí, souboru několika daňových povinností dohromady či snad na protokolu z veřejnosprávní kontroly a rozhodnutí o námitkách, které ani žádnou daň za žádné zdaňovací období nestanovovaly. Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 195/2021, dle kterého mohou být pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně relevantní také rozhodnutí z jiného zdaňovací období, žalovaný má za to, že ohledně změny rozhodnutí o stanovení daně není nutno ničeho dovozovat, neboť ke změně dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období let 2011 až 2013 a platebních výměrů za zdaňovací období let 2014 až 2017 z důvodu nezákonnosti jednoznačně došlo a tato podmínka vzniku nároků na úroky z neoprávněného jednání daňový subjekt splněna byla. Co se týče konkludentních platebních výměrů za roky 2011 až 2013, pozdějším doměřením daně došlo ke změně výše poslední známé daně, a to z důvodu, že stěžovatel ve vyměřovacích a doměřovacích řízeních tvrdil jiné daňově relevantní skutečnosti, když nejprve nárok na slevu na dani neuplatnil a následně ano. Ačkoliv lze na konkludentní platební výměry optikou pozdějších závěrů soudního přezkumu nahlížet tak, že stěžovatel nárok na slevu *měl* a uplatnit ji *mohl*, faktem zůstává, že tak neučinil a neučinil otázku nároku na slevu předmětem posouzení v rámci konkrétního daňového řízení.

[33] Žalovaný nesdílí názor stěžovatele, že termín *splatnost* obsažený v § 254 odst. 1 daňového řádu je otázkou výkladu či individuálního posouzení. Žalovaný považuje za odpovídající celé koncepci úroku z neoprávněného jednání správce daně, je-li pro účely určení úroku z neoprávněného jednání správce daně při stanovení daně vycházeno z doby, po kterou byla úhrada nezákonně stanovené daně vymahatelná, tedy z doby, po kterou již měla, a nikoliv jen mohla, být uhrazena. Zda se daňový subjekt rozhodne takovou daň zaplatit ještě před okamžikem splatnosti, případně s jakým předstihem tak učiní, ale nemůže správce daně ovlivnit, rozhodně takovou předstížnou úhradu nemůže autoritativně vyžadovat a není tak ani důvodu, aby takovou *platbu* na nesplatnou daň za období do její splatnosti úročil. V nyní řešeném případě stěžovatel prováděl průběžné platby na daň, u níž předpokládal její nezákonné vyčíslení, a to z vlastního rozhodnutí, již během příslušného zdaňovacího období. Tato jeho volba jej měla – pro případ, že by se slevy na dani určitým způsobem soudně nedomohl – ochránit před rizikem negativního postihu a vzniku sankcí. Žalovaný konstatuje, že by případný postih ze strany správce daně v podobě daňové exekuce přicházel v úvahu jedině v případě, že by existovaly neuhrazené daňové povinnosti po splatnosti. Co se týče případného úroku z prodlení, v tomto ohledu se musel stěžovatel,

stejně jako každý daňový subjekt, který se ve věci stanovení daně dostane do sporu se správcem daně, rozhodnout, zda raději peněžní prostředky na daň vynaloží co nejdříve, aby mu v případě neúspěchu nenabíhal další úrok z prodlení, nebo zda i s tím rizikem, že může dojít ke vzniku úroku, vyčká na konečné rozhodnutí ve věci. Pro úplnost žalovaný dodává, že povinnost hradit penále dle § 251 daňového řádu, které jako hrozící sankci stěžovatel taktéž zmiňuje, by stěžovateli hrozila jedině tehdy, pokud by došlo k doměření daně z moci úřední. Situaci, kdy je nezákonně stanovená daň uhrazena až po její splatnosti, která byla příslušným ustanovením rovněž výslovně řešena, ponechává žalovaný stranou, neboť ta v řešeném případě nenastala. Žalovaný dodává, že změnu textace § 254 daňového řádu, na kterou stěžovatel poukazuje, nepovažuje za důkaz zásadního koncepčního zvratu, jak naznačuje stěžovatel, ale jedná se o prosté zpřesnění znění zákona tak, aby jednoznačně odpovídalo zamýšlenému cíli.

[34] Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel ve své kasační stížnosti, jakožto i ve všech svých podáních v předchozích řízeních, zmiňoval provádění zálohových plateb, jímž mimo jiné zdůvodňoval požadavek na prodloužení doby úročení. Žalovaný zdůrazňuje, že ta rozhodnutí o stanovení daně, která byla následně změněna pro nezákonnost, žádnou povinnost zálohovat daň za příští období nezaložila ani jinak neovlivnila. Stěžovatel prováděl průběžné platby na daně, u nichž předpokládal jejich nezákonné vyčíslení, a to z vlastního rozhodnutí již za běhu příslušného zdaňovacího období. Ačkoliv stěžovatel setrvale opakuje, že se jednalo o zálohy, žalovaný stejně jako ve všech předchozích řízeních opakuje, že stěžovateli vznikla povinnost zálohovat daň za příští zdaňovací období pouze na základě konkludentních platebních výměrů za zdaňovací období let 2011 až 2013, nikoliv na základě rozhodnutí o stanovení daně vydaných po provedených postupech k odstranění pochybností, v nichž správce daně stanovil daň na základě nesprávného právního názoru a nesprávného posouzení. Pokud tedy stěžovatel opakovaně hovoří o zálohách vycházejících ze stanovení daně za zdaňovací období 2014 až 2017, nejedná se o zálohy ve smyslu daňového řádu, ale nepřesné a zavádějící označení předstižných a dobrovolných plateb stěžovatele, které byly na osobním daňovém účtu evidovány až do stanovení daně jako přeplatky. Jak žalovaný uvedl již v rozhodnutí o odvolání, stěžovatel si musel být vědom toho, že jeho platby jsou evidovány jako přeplatky, když s těmito také před stanovením daně disponoval a několikrát požádal o jejich převedení na jiné daňové povinnosti (konkrétně žádosti ze dne 12. 6. 2018, 2. 3. 2018, 11. 12. 2017, 22. 8. 2017, 2. 8. 2017).

[35] Žalovaný konstatuje, že § 254 odst. 1 daňového řádu nedává žádný prostor pro správní uvážení a pro jakékoliv odchýlení se od jeho znění; je přesvědčen o tom, že žádným jiným než provedeným způsobem, nebylo možno v souladu se zákonem jednotlivé nároky stěžovatele vyčíslit.

[36] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel **repliku**, v níž opětovně poukazuje na to, že v žádném z žalovaným uváděných soudních rozhodnutí (a z nich vyplývající správní praxe finančních orgánů) nebyla řešena natolik specifická situace, která nastala u stěžovatele. Považuje za relevantní, že v předchozí rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu lze dohledat judikaturu, v rámci které bylo zdůrazněno, že pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale toliko skutečnost, že jeho rozhodnutí bylo nezákonné; viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 148/2017 -36, ze dne 14. 12. 2017,

pokračování

potvrzující zejména absenci formálních či jiných požadavků na rozhodování správce daně pro účely vzniku nároku daňového poplatníka na úrok podle § 254 daňového řádu (viz odst. 36 rozhodnutí); odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, kde Nejvyšší správní soud rozhodoval také o aplikaci § 254 daňového řádu – v daném případě v souvislosti s tím, že správce daně prodléval s vydáním přeplatku na dani darovací, jenž vznikl nezákonnou aplikací vnitrostátního předpisu českého práva v rozporu s právem Evropské unie. Byť se v daném případě jednalo o platbu daně v obvyklém slova smyslu (tedy o platbu daňového subjektu ve prospěch státu), soud zde uvedl, že „[d]aňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita“ poslední změnu daně provede.“ Zdůraznil také, že „[p]ro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.“ Jinými slovy, pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné. Z uvedeného tak vyplývá, že není žádného důvodu, proč by za první nezákonné rozhodnutí finančních orgánů ve smyslu § 254 daňového řádu vůči stěžovateli nemohl být považován protokol o kontrole, resp. na něj navazující rozhodnutí o námitkách z roku 2012 (a to právě i ve spojení s na ně navazujícími platebními výměry a dalšími procesními úkony finančních orgánů). Stěžovatel dále opakuje svoji obšírnou argumentaci uvedenou v kasační stížnosti a nadále považuje za nezbytné a možné vykládat a aplikovat § 254 daňového řádu tak, že nijak nebrání tomu, aby s ohledem na specifické okolnosti jeho případu vzniklo stěžovateli právo na úrok za celé časové období, jak bylo u jednotlivých stěžovatelem provedených plateb podrobně specifikováno v žalobě, potažmo v kasační stížnosti.

[37] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[38] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že 45ti stránková kasační stížnost stěžovatele je značně nepřehledná, obtížně srozumitelná, proto bylo obtížné z jejího obsahu vůbec identifikovat jednotlivé stížní námitky stěžovatele; některé z námitek jsou opakovaně uváděny na různých místech, popř. jednotlivé námitky jsou součástí argumentace stěžovatele k jiným námitkám; kasační argumentace k jednotlivým otázkám se opakuje na několika místech; stěžovatel se opakovaně vrací k obsáhlému popisování celého průběhu daňových řízení, přičemž rovněž opakuje svoji žalobní argumentaci.

[39] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje ve své judikatuře, že kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozsudku soudu (např. rozsudek ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Ale i na straně druhé rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání takové kasační stížnosti

omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkláním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[40] Nejvyšší správní soud nepopírá, že je na stěžovateli, jakým způsobem pojme polemiku se závěry krajského soudu. Nicméně vzhledem k popsané podobě kasační stížnosti se kasační soud v zájmu srozumitelnosti zaměří na klíčovou otázku – správnost výše přiznaného úroku, resp. přiznanou dobu úročení dle § 254 daňového řádu. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by měl soud reagovat na každá jednotlivá tvrzení stěžovatele, obzvláště pokud již podstatu stěžovatelových námitek vypořádal krajský soud, jakož i žalovaný, a pokud stěžovatel nepředkládá relevantní právní argumentaci tomuto názoru konkurující.

[41] Nejvyšší správní soud na prvním místě nemůže přisvědčit tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (srov. 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, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Vypořádání žalobní argumentace nemusí spočívat v podrobné oponentuře každé dílčí námitky, pakliže krajský soud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dále nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudky ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, či ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, jak připouští též Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, dále srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Ostatně, měl-li by být rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, stěžoval by s ním stěžovatel v takovém rozsahu polemizoval. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[42] Nepřezkoumatelnost či zmatečnost rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že ačkoli mu krajský soud dal v mnohém za pravdu, přesto žalobu zamítl a nevypořádal se se všemi jeho námitkami. Stěžovatel cituje z ústního zkráceného odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku pasáže, kde krajský soud zkonstatoval, že stěžovatelův postup má svou racionalitu a lze jej zejména z podnikatelského hlediska pochopit; tyto úvahy však nejsou zahrnuty do písemného odůvodnění rozsudku. Stěžovatel má za to, že rozsudek krajského soudu je z tohoto důvodu vadný, nepřezkoumatelný a nezákonný. Stěžovateli v jeho náhledu na věc nelze přisvědčit.

pokračování

[43] Jakmile soud rozsudek vyhlásí, je jím vázán (§ 49 odst. 10 s. ř. s.). To má významné následky. Jednak nelze v téže věci znovu rozhodnout, jednak je soud vázán obsahem vyhlášeného výroku rozsudku. Soud již poté nemůže výrok rozsudku změnit, opravit, revokovat. Písemné vyhotovení rozsudku (resp. jeho výroková část) musí přesně odpovídat vyhlášenému výroku. V nálezu ze dne 18. 6. 2019 sp. zn. Pl. ÚS 38/18, Ústavní soud mimo jiné zdůraznil: „*V souladu s čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky musejí být spolu s výrokem veřejně vyhlášeny i nosné důvody rozsudku.*“ Uvedenému požadavku krajský soud zcela dostál. Při ústním vyhlášení rozsudku bylo v rámci stručného odůvodnění zcela jednoznačně konstatováno, že podmínky pro vznik a určení podoby nároků na úroky z neoprávněného jednání správce daně vyplývaly z jednoznačného textu zákona a že požadavek na přiznání těchto úroků za jakékoliv období před splatností nezákonně stanovené daně je požadavkem nad rámec zákona. Pokud krajský soud při ústním vyhlášení zmínil určitou subjektivní logiku stěžovatelova počínání (byť lze připustit, že srovnání stěžovatele s hráčem pokeru není zcela vhodné), který se chtěl vyhnout riziku jakýchkoliv negativních dopadů prováděním plateb na úhradu daňových povinností nejen před jejich splatností, ale dokonce už před jejich stanovením, nic to nemění na zcela jednoznačném závěru, který soud při vyhlášení rozsudku vyslovil, tedy že ani takové jednání stěžovatele se nemůže promítnout do podoby nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť dle zákona se doba úročení jednoznačně odvíjí od okamžiku splatnosti nezákonně stanovené daně. Tyto závěry vyslovené při ústním jednání se promítly v bodu 37 rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že písemné odůvodnění rozsudku není v rozporu s ústním vyhlášením rozsudku a nosnými důvody odůvodnění. Stěžovatelem izolovaně citované pasáže neodrážejí právní hodnocení případu.

[44] Absencí doslovného přepisu ústního odůvodnění nedošlo ani k zásahu do ústavních práv stěžovatele (čl. 36, resp. čl. 38 Listiny základních práv a svobod). Jak krajský soud dostatečně vysvětlil, jednání stěžovatele spočívající mimo jiné v provádění dobrovolných plateb se značným předstihem před splatností daně, bylo výsledkem jeho vlastní volby mající za cíl snížení rizika možných negativních dopadů; nelze je proto kompenzovat jako „neoprávněné jednání správce daně“ úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nikterak nepomíjí stěžovatelem četnou odkazovanou judikaturu, dle které právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně je implemantací čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 195/2021, etc.); v daném případě však krajský soud při posuzování věci z uvedené judikatury nikterak nevybočil.

[45] Předně není mezi účastníky řízení sporu o tom, že stěžovateli byl v důsledku soudního přezkumu vrácen přeplatek na dani a rovněž v souladu se zákonem mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Není proto na místě se zabývat stěžovatelem odkazovanou judikaturou týkající se otázek samotného vzniku nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, sp. zn. 2 Afs 238/2020). Podstatou nynějšího sporu je pouze doba úročení.

[46] Stěžovatel se snaží zvrátit určení počátku doby úročení. Na rozdíl od žalovaného a krajského soudu je přesvědčen, že úrok z neoprávněného jednání správce daně mu nenáleží jen za období, odkdy mu byla pravomocně stanovena povinnost nesprávně vyšší, ale rovněž za období, po která správce daně měl k dispozici nesprávně vyšší zaplacenou daň, neboť

stěžovatel si v těchto obdobích (vycházejí z názoru správních orgánů, že nemá nárok na uplatnění slevy) slevu na dani neuplatnil (daň tudíž mohla a měla být nižší). V této souvislosti se dovolává kontrolního protokolu a rozhodnutí o námitkách, kterými byl dle jeho přesvědčení de facto tento nesprávný (nezákonný) závěr nastolen a od něhož se dále odvíjel následný postup daňových orgánů i samotného stěžovatele.

[47] Stěžovateli především nelze přisvědčit, že zrušujícím rozsudkem krajského soudu mělo dojít také k materiální změně protokolu o kontrole a rozhodnutí o námitkách. Protokol o kontrole ani rozhodnutí o námitce nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně, neboť jimi nejenže žádná daňová povinnost, resp. daň nebyla stanovena, tím méně pak její splatnost. Tyto listiny samy o sobě nemohly zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Polemika nad tím, zda pozdější konstatací nesprávnosti v nich obsažených závěrů na ně má být nahlíženo jako na věcně nesprávná nebo materiálně změněná, je tedy zcela nadbytečná.

[48] Do stanovení daně se závěry protokolu o kontrole promítly až dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období let 2011 až 2013 a platebními výměry za zdaňovací období let 2014 až 2017. Pouze tato rozhodnutí lze v důsledku následného zrušujícího rozsudku krajského soudu považovat za nezákonná. Stěžovateli nelze přisvědčit, že již konkludentními platebními výměry (2011-2013) správce daně potvrdil, že stěžovatel nemá nárok na slevu na dani. Tato sleva nebyla stěžovatelem v daňových přiznáních za zdaňovací období let 2011 až 2013 vůbec uplatněna, správcem daně tak nemohla být ani posuzována, resp. vyměřena. Na tom nic nemění ani důvody, pro které se stěžovatel rozhodl slevu neuplatnit. Stejně tak nelze tvrdit, že daň byla v příslušných zdaňovacích obdobích v nesprávné výši hrazena na základě či v souvislosti s protokolem o kontrole či rozhodnutí o námitkách. V případě zdaňovacích období let 2011 až 2013 byla daň ve vyšších částkách stanovena a hrazena proto, že v daných řízeních nebyla sleva stěžovatelem vůbec tvrzena; stěžovatel nadto ani správce daně se svým postojem, že mu sleva náleží, v konkrétních daňových řízeních vůbec nekonfrontoval. Jakkoli lze rozumět postoji stěžovatele respektovat kontrolní závěry, že mu sleva nenáleží, nicméně, pokud s nimi nesouhlasil (což vyjádřil již tím, že proti nim brojil dne 27. 9. 2012 žalobou, která byla usnesením Krajského soudu v Praze č. j. 46 Af 32/2012-35, ze dne 22. 8. 2014 odmítnuta), nic mu nebránilo již v daňových přiznáních za období 2011-2013 slevu řádně uplatnit a postup kontrolního orgánu se snažit, bez ohledu na podanou žalobu, zvrátit. Bylo pouze volbou stěžovatele, že se rozhodl primárně pro soudní řešení sporu, aniž by se pokusil o zvrácení kontrolního závěru již v řízení daňovém. Pokud by tak stěžovatel učinil již v tomto období, jak případně podotkl krajský soud, domohl by se vydání (nezákonného) platebního výměru proti němuž se mohl následně bránit žalobou, nepochybně dříve; za takové situace by logicky doba úročení nastala dříve. V případě zdaňovacích období let 2011 až 2013 však stěžovatel uplatňoval slevu na dani až formou dodatečných daňových přiznání v roce 2014, byť i tato dodatečná daňová přiznání mohl nepochybně podat dříve a nevyčkávat rozhodnutí soudu.

[49] Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok (slovo „náleží“ nedává prostor správnímu uvážení) s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně (např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání), které bylo zrušeno nebo změno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu,

pokračování

popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně).

[50] Úrok dle § 254 daňového řádu je poskytován jakožto kompenzace za nezákonné jednání správce daně (nikoli jakožto kompenzace jakékoli možné finanční újmy, která daňovému subjektu vznikne). Předpokladem vzniku nároku na přiznání úroku je existence nezákonného rozhodnutí, na základě kterého byl stěžovatel povinen uhradit na dani více, než činila jeho zákonná povinnost.

[51] V případě zdaňovacích období 2011-2013 nebyla naplněna již první kumulativní podmínka § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy, že by se v případě „konkludentních“ rozhodnutí jednalo o rozhodnutí nezákonná. Správce daně bez jakýchkoliv pochybností bezvýhradně akceptoval údaje o základu daně a dani, které stěžovatel uvedl. Nelze ani přehlédnout, že uplatnění slevy dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách *per* § 35a zákona o daních z příjmů je výhradně dispozitivním právem, nikoli povinností stěžovatele (*poplatník může slevu uplatnit po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu - § 35a odst. 3 zákona o daních z příjmů*). Slevu lze uznat pouze tehdy, byla-li daňovým subjektem uplatněna. Při konkludentním stanovení daně tak nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. Správce daně daň uvedenou stěžovatelem žádným způsobem nezkontroloval, nehodnotil, ani neposuzoval zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Konkludentní platební výměry nebyly ani v rámci žádného řízení zrušeny; naopak na základě dodatečných platebních výměrů byla daň v nich stanovená zvýšena. Teprve těmito dodatečnými platebními výměry byla stanovena daň nezákonně; od její náhradní splatnosti (15 dnů od právní moci platebních výměrů - viz § 143 odst. 5 daňového řádu). Nelze proto jakkoliv ze strany stěžovatele dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stižen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno jakkoliv přičítat správci daně. Dovoze-li stěžovatel opak, postrádá jeho názor jakékoliv ratio (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53). Správcem daně „zaviněným přeplatkem“ judikatura konstantně jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010-100, ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 52/2010-180, a ze dne 26. 10. 2010, č. j. 8 Afs 13/2010-134).

[52] Splatností pro účely § 254 odst. 1 daňového řádu se rozumí náhradní splatnost, a to proto, že úrok má vznikat za dobu, po kterou bylo nezákonné rozhodnutí o stanovení daně vůči daňovému subjektu vynutitelné (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37). Kromě již zmíněného hlediska vynutitelnosti nezákonně uložené daňové povinnosti musí být počátek úročení stanoven okamžikem náhradní splatnosti nezákonně stanovené daně proto, že se jedná o splatnost odvozenou přímo od nezákonných rozhodnutí o stanovení daně. V případě zdaňovacích období let 2014 až 2017 je věc jednoznačná v tom, že byla již ve vyměřovacím řízení stanovena daň v částce vyšší, než byla

tvrzena stěžovatelem, a tento rozdíl je pak dle § 139 odst. 3 daňového řádu splatný v náhradní lhůtě 15 v dnů ode dne právní moci platebního výměru; od tohoto data bylo stěžovateli tedy uloženo uhradit na dani více, než činila jeho správná daň. Pokud stěžovatel argumentuje zněním § 254 daňového řádu po novele účinné od 1. 1. 2021, v němž je uvedena konkrétně náhradní splatnost, tato změna nepředstavuje žádný zásadní koncepční zvrát, jak naznačuje stěžovatel, ale jde o prosté zpřesnění znění zákona tak, aby jednoznačně odpovídalo zamýšlenému cíli.

[53] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně se dopustil nesprávného právního posouzení, a tedy i nezákonného stanovení daně v letech 2011-2013 až v doměřovacím řízení vyvolaném dodatečným daňovým tvrzením stěžovatele, a proto je třeba vycházet z lhůt odvozených právě od příslušných dodatečných platebních výměrů. Jelikož se stěžovatel změnou svých tvrzení, resp. dodatečným uplatněním slevy na dani domáhal snížení poslední známé daně a současně žádal o vrácení přeplatku, jež měl snížením daňové povinnosti vzniknout, bylo pro účely výpočtu úroků z neoprávněného jednání správce daně nutno vycházet z toho, kdy nejpozději měl plnit správce daně vůči stěžovateli, pokud by daň doměřil správně. Není jediného logického důvodu, proč by u nároků na úroky z neoprávněného jednání správce daně založeného změnou dodatečných platebních výměrů pro nezákonnost měla být jeho podoba odvozena od splatnosti daně stanovené ve vyměřovacím řízení konkludentními platebními výměry.

[54] Pokud stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení relevance délky odvolacího řízení, která dle stěžovatele měla být promítnuta do podoby nároků na úroky z neoprávněného jednání správce daně, je třeba připomenout, že až do právní moci rozhodnutí o odvolání nepočala běžet lhůta k plnění nezákonně uložené povinnosti a stěžovatel tak tuto daňovou povinnost dosud platit nemusel. Pokud tak učinil z opatrnosti a obav z případného daňového postihu, nemůže tato skutečnost nikterak modifikovat zákonnou úpravu (§ 254 odst. 1 daňového řádu), která je zcela jednoznačná. Požaduje-li stěžovatel, aby byly úroky vypočítány za jakoukoliv jinou dobu než od splatnosti nezákonně stanovené daně, jedná se o požadavek, aby byla jeho věc řešena jiným než zákonem stanoveným způsobem. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádný důvod pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, neboť zákonné ustanovení je zcela jednoznačné; jinými slovy, zákon neumožňuje vícero výkladů, přičemž upřednostněn by měl být ten, který je pro stěžovatele příznivější.

[55] Stěžovatel opakovaně vytýká krajskému soudu, že nepřihlédl k mimořádnosti posuzované situace a k délce trvání protiprávního stavu. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem se nedomnívá, že situace stěžovatele je ojedinělá či výjimečná. Případy, kdy má daňový subjekt a správce daně na hodnocení určité skutkové okolnosti či právní posouzení odlišný názor, není nikterak výjimečná a je v podstatě esenciálním znakem všech daňových sporů. V daňovém řízení správce daně své posouzení může (na rozdíl od daňového poplatníka) do výsledného rozhodnutí autoritativně promítnout, je však odpovědný za správné stanovení daně, nese také následky za nesprávné stanovení daně. Měl-li stěžovatel za to, že správce daně daň v jeho případě stanovil nesprávně, bylo na něm, aby proti takovému postupu brojil. Pokud postupoval rezignovaně s tím, že údajně nemohl očekávat jiný výsledek řízení, a proto slevu na dani z počátku (až do roku 2014) vůbec neuplatňoval, nemohl očekávat, že tato bude do jeho daňových povinností zahrnuta. Mimořádnost situace Nejvyšší správní soud neshledává ani v tom, že se mělo jednat, jak předestírá stěžovatel, o

pokračování

jediný komplex neoprávněného jednání trvající několik let. Byť to tak stěžovatel může vnímat, neboť právní názor zaujatý v kontrolním zjištění byl v následujícím období správními orgány „ctěn“ a správce daně, potažmo žalovaný z něj vycházeli, ve skutečnosti se však jednalo o několik samostatných daňových řízení, kdy v každém z nich vznikl stěžovateli samostatný a konkrétní nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, nikoliv jeden celkový, komplexní nárok čítající veškeré možné újmy, které stěžovateli v důsledku respektování kontrolního závěru mohly vzniknout či vznikly. Skutečnost, že stěžovatel vynaložil určité prostředky odpovídající nesprávně stanovené dani dříve, než musel, ani to, že se uplatnění slevy na dani a jejího zohlednění v rámci konkrétní daňové povinnosti domáhal až v roce 2014 (tj. za běhu čtvrtého dotčeného zdaňovacího období), a tím později se tato otázka vyřešila v rámci soudního přezkumu, nelze přičítat správci daně.

[56] Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 195/2021, dle kterého mohou být pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně relevantní také rozhodnutí z jiného zdaňovací období, je tento odkaz nepřipadný. V případě stěžovatele ke změně dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období let 2011 až 2013 a platebních výměrů za zdaňovací období let 2014 až 2017 z důvodu nezákonnosti jednoznačně došlo a tato podmínka vzniku nároků na úroky z neoprávněného jednání daňový subjekt splněna byla. Ačkoliv lze na konkludentní platební výměry optikou pozdějších závěrů soudního přezkumu nahlížet tak, že stěžovatel nárok na slevu měl a uplatnit by si ji mohl, faktem zůstává, že tak neučinil a ani se v rámci konkrétního daňového řízení nepokusil otázku nároku nastolit k posouzení v rámci konkrétního daňového řízení.

[57] Ačkoliv judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že za určitých okolností může i konkludentní platební výměr naplnit podmínky nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (viz stěžovatelem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45), v tomto případě tomu tak není. V nyní projednávané věci výsledek pozdějšího doměření daně vycházel z jiného tvrzeného a posuzovaného stavu, přičemž to, zda a kdy stěžovatel učiní předmětem posouzení otázku snížení konkrétní daňové povinnosti právě o slevu na dani, bylo výhradně na jeho rozhodnutí. Naopak v odkazovaném rozsudku daňový subjekt v daňovém přiznání nesprávně uvedl a rovněž odvedl daň z plnění, které dani vůbec nemělo být podrobeno (bylo od daně osvobozeno). Za této situace Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně pochybil, pokud akceptoval a konkludentně vyměřil daň v rozporu s evropským právem (konkr. směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, o vytvoření systému o obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61 ES, ve znění do účinnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/29/ES). Nejvyšší správní soud mimo jiné též konstatoval: „*Správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel.*“ Pokud tedy v dané věci poplatník uhradil již v den splatnosti daně (v řádném daňovém přiznání) daň, kterou dle zákona vůbec platit neměl, vznikl mu již v tomto okamžiku přeplatek na dani zaviněný správcem daně spojený s nárokem na úrok (viz rozsudek NSS dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-191). To však není případ stěžovatele, neboť ten v daňovém přiznání (2011-2013) slevu, jakožto fakultativní konstrukční prvek daně, vůbec neuplatnil, nebylo tedy co posuzovat a prověřovat. Slevu na dani lze prověřit logicky pouze tehdy, je-li

daňovým subjektem v daňovém přiznání uvedena. V citovaném rozsudku zdejší soud rovněž konstatoval: „*Za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespécifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky, a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.*“

[58] Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu řeší výhradně nezákonnost, jíž se správce daně dopustí při stanovení daně; zákon nikdy (ani obdobně v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) neměl za cíl pokrývat veškeré myslitelné odpovědnostní nároky plynoucí z nezákonnosti jakéhokoliv postupu či rozhodnutí správce daně. Nelze tak přisvědčit názoru stěžovatele, že postupy daňových orgánů je nutno pro účely doby úročení hodnotit jako celek. V intencích § 254 odst. 1 daňového řádu takový postup není možný. Každé nezákonné a později změněné rozhodnutí o stanovení daně založilo (jeden) nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, který byl a je příslušenstvím vždy té které konkrétní daně. Takový úrok byl stěžovateli v souladu se zákonem přiznán. Má-li stěžovatel za to, že mu postupem správních orgánů vznikla škoda či újma, která nebyla pokryta v rámci přiznaných nároků dle § 254 daňového řádu, má možnost uplatnit postup dle 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 (viz § 251d daňového řádu). Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu § 254 odst. 1 daňového řádu nedává žádný prostor pro správní uvážení a pro jakékoliv odchylení se od jeho znění. Není tedy způsobu, jakým by mohla být délka úročení *prodloužena* o délku odvolacího řízení, o dobu evidování přeplatků vzniklých dobrovolnými předstížnými platbami, příp. další jiná období, která byla ovlivněna původně nesprávným závěrem o nepřiznání investiční pobídky.

[59] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[60] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu