



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Karla Šimky a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Butadien Kralupy a. s.**, se sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou, zastoupená Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem se sídlem Na Krupičárně 1672/5, Praha 16, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, č. j. 26330/22/4300/12711/105365, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2023, č. j. 55 Af 4/2022-65,

t a k t o :

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně je společností zabývající se výrobou a prodejem chemických látek a přípravků; v roce 2007 podala záměr k získání investiční pobídky na vybudování a provozování výrobní jednotky k výrobě butadienu. Ministerstvo průmyslu a obchodu (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 (CzechInvest), že projekt splňuje požadavky způsobilosti.

[2] Správce daně provedl u žalobkyně v období od 23. 5. 2011 do 4. 5. 2012 kontrolu, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně zmiňovanou podmínku rozhodnutí MPO porušila, neboť dne 9. 5. 2007 uzavřela 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 žalobkyně k porušení všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách, čímž ztratila 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). Žalobkyně následně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013, v nichž si nárok na slevu z titulu investiční pobídky neuplatnila.

[3] Dne 30. 10. 2014 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2011 až 2013, ve kterých si uplatnila slevu na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů, neboť měla za to, že splnila 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 přiznáních za zdaňovací období 2011 až 2013 a zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu, přičemž převzal předchozí kontrolní zjištění; žalobkyni neuznal slevy na daních uplatněné ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2013 a dodatečnými platebními výměry jí 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 přiznáních 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 žalobkyni platebními výměry vyměřil daň z příjmů ve výši nezahrnující uplatněné slevy.

[4] Žalobkyně proti všem platebním výměrům za uvedená zdaňovací období 2011 až 2017 podala odvolání, která Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) zamítlo a platební výměry ve všech případech potvrdilo (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 Odvolacího finančního ředitelství žalobkyně podala žaloby, o nichž ve spojeném řízení rozhodl Krajský soud v Praze (krajský soud) rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159, tak, že obě rozhodnutí zrušil, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky pro přiznání slevy na dani neporušila.

[5] Odvolací finanční ředitelství po vrácení věci soudem rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 37601/20/5200-11432-711891, v plném rozsahu vyhovělo nároku žalobkyně na slevu na dani za jednotlivá zdaňovací období a vrátilo jí přeplatek na dani za tato období ve výši 291 001 944 Kč. Přeplatek na dani se skládal z částky 290 249 625 Kč, tedy přeplatku na dani

pokračování

z příjmů právnických osob za roky 2011 až 2017 a částky 752 319 Kč předepsaných úroků z prodlení za roky 2011 až 2013. Žalobkyni 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 žalobkyně podala odvolání, neboť měla za to, že jí úrok nebyl přiznán v celé zákonné výši; OFŘ odvolání zamítlo a platební výměr potvrdilo. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou ke krajskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 29. 8. 2023, č. j. 55 Af 20/2021-99, zamítl. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku NSS zamítl rozsudkem ze dne 23. 8. 2024, č. j. 5 Afs 224/2023-65.

[6] Dne 1. 12. 2021 vznesla žalobkyně námitku proti postupu správce daně při placení daní podle § 159 daňového řádu, resp. proti nečinnosti správce daně spočívající v nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za zdaňovací období 2018 až 2020. Při nárokování úroku z neoprávněného jednání správce daně uplatňuje obdobnou argumentaci jako v první větvi řízení. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (napadené rozhodnutí) námitku zamítl.

[7] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou, kterou krajský soud zamítl. 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.

[8] Za zdaňovací období 2018 až 2020 však nebylo vydáno rozhodnutí nezákonně stanovující daňovou povinnost. Platební výměr ke zdaňovacímu období 2018 stanovující nesprávnou daňovou povinnost nenabyl právní moci a v odvolacím řízení byl změněn tak, že odpovídal daňovému tvrzení žalobkyně. Za zdaňovací období 2019 a 2020 nebyla nesprávná daňová povinnost stanovena ani nepravomocně. I když veřejnosprávní kontrola probíhala již v roce 2011 a jejím výsledkem byl závěr o tom, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění slevy z titulu investičních pobídek, protokol o kontrole a rozhodnutí o námitkách nemohou být rozhodnutími, která by zakládala nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Rozhodnutí OFŘ č. j. 28045/17/5200-11432-711891 sice mohlo dát najevo předběžný právní názor orgánů daňové správy, nestanovilo však daň za období 2018 až 2020.

[9] Pokud žalobkyně namítala, že po celou dobu zdaňovacích období 2018 až 2020 platila zálohy ve výši, která se odvíjela od dříve „nezákonně“ stanovené výše daně, krajský soud konstatoval, že skutečnost, že nesplatné vyměřené daňové povinnosti (či dokonce pouze předpokládané nevyměřené daňové povinnosti) na základě vyhodnocení rizika, že bude muset platit vyšší úroky z prodlení v případě prohry ve sporu, uhradila, jí žádné právo na finanční kompenzaci v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy, což NSS opakovaně ve své judikatuře potvrdil (viz např. rozsudek ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37). Krajský soud neshledal v postupu žalovaného žádné pochybení.

[10] Krajský soud uzavřel, že žalovaný postupoval 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 žalobkyně.

## II. Argumentace účastníků řízení

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Stěžovatelka nyní v téměř doslova (až na drobné formulační změny a několik odstavců, které ale v kontextu 48 stran textu podstatně nemění argumentaci) opakuje argumenty přednesené již v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 55 Af 20/2021-99. Tuto argumentaci již NSS vyčerpávajícím způsobem reprodukoval v rozsudku č. j. 5 Afs 224/2023-65, body 17 až 28, dostupném z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). NSS proto nyní na toto shrnutí odkazuje. Její podstatou je přesvědčení stěžovatelky, že jí měl být přiznán i úrok z částek specifikovaných v kasační stížnosti, neboť je neuhradila dobrovolně, ale musela tak učinit na základě závěrů veřejnosprávní kontroly a následujících pravomocných rozhodnutí správce daně (OFŘ). Požadovala přiznání úroku od okamžiku připsání záloh na účet daňových orgánů, protože tyto platby byly vyvolány podáním daňových přiznání bez zohlednění slevy z titulu investiční pobídky. Úrok měl být přiznán i z přeplatků, které měly vzniknout započtením předchozích záloh na vykázanou daňovou povinnost bez přiznání slevy, s těmito prostředky totiž nemohla nakládat. Akcentuje, že na rozhodnutí o námitkách, protokol o kontrole a rozhodnutí vydávaná v období let 2011 až 2020 je třeba nahlížet jako na jeden komplex provázaných nezákonných rozhodnutí a postupů daňové správy tvořící jediné pokračující nezákonné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Předestřela svůj pohled na aplikovatelnou judikaturu a namítla porušení ústavních zásad.

[12] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[13] V replice stěžovatelka zopakovala základ své argumentace a znovu zdůraznila specifičnost svého případu, zejména s ohledem na dlouhou dobu, po kterou nezákonný názor finančních orgánů o neexistenci nároku na slevu na dani negativně zasahoval do jejího podnikání.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud v první řadě podotýká, že při posouzení nynější věci vycházel z rozsudku č. j. 5 Azs 224/2023-65, neboť pátý senát posuzoval rozhodnutí o přiznání úroku

pokračování

z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období 2011 až 2017 a v nynějším řízení druhý senát posuzuje rozhodnutí o námitce proti nečinnosti správce daně spočívající v nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období 2018 až 2020. Rozhodné právní otázky jsou v obou věcech stejné, klíčové je posouzení vlivu nezákonných rozhodnutí správce daně na jednání stěžovatelky řídicí se nesprávným právním názorem správce daně. Krajský soud v nynějším napadeném rozsudku vycházel z rozsudku č. j. 55 Af 20/2021-99, který NSS přezkoumal rozsudkem č. j. 5 Azs 224/2023-65 a jeho závěry aproboval. Stěžovatelka navíc v obou věcech používá téměř doslova totožnou argumentaci. NSS tedy neshledal důvod se od závěrů tohoto svého rozsudku odchýlit a v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění.

[17] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost čítající 48 stran je značně nepřehledná, špatně srozumitelná, proto bylo obtížné z jejího obsahu vůbec identifikovat jednotlivé stížní námitky stěžovatelky; některé z námitek jsou opakovaně uváděny na různých místech, popř. jednotlivé námitky jsou součástí argumentace stěžovatelky k jiným námitkám; kasační argumentace k jednotlivým otázkám se opakuje na několika místech; stěžovatelka se opakovaně vrací k obsáhlému popisování celého průběhu daňových řízení, přičemž rovněž opakuje svoji žalobní argumentaci.

[18] 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 odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[19] Nejvyšší správní soud nepopírá, že je na stěžovatelce, jakým způsobem pojme polemiku se závěry krajského soudu. Nicméně vzhledem k popsané podobě kasační stížnosti se NSS v zájmu srozumitelnosti zaměří na klíčovou otázku – správnost závěru ohledně nepřiznání úroku dle § 254 daňového řádu za zdaňovací období 2018 až 2020. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by měl soud reagovat na každá jednotlivá tvrzení stěžovatelky, obzvláště pokud již podstatu stěžovatelčiných námitek vypořádal krajský soud, a pokud stěžovatelka nepředkládá relevantní právní argumentaci tomuto názoru konkurující.

[20] 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. 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. Zpravidla proto

postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, jak připouští též Ústavní soud. Rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Ostatně, měl-li by být rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, stěžovatelka v takovém rozsahu polemizovala. NSS 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. Citace judikatury k závěrům v tomto odstavci viz rozsudek č. j. 5 Azs 224/2023-65, bod 41.

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

[22] 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 nález 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 dostal. Při ústním vyhlášení rozsudku bylo v rámci stručného odůvodnění zcela jednoznačně konstatováno, že podmínky pro vznik nároku na úroky z neoprávněného jednání správce daně vyplývaly z jednoznačného textu zákona a že jedna z podmínek přiznání úroku, tedy existence nezákonného rozhodnutí pravomocně stanovujícího nesprávnou daňovou povinnost, zde absentovala. Pro zdaňovací období 2018 až 2020 žádné takové rozhodnutí vydáno nebylo. Pokud krajský soud při ústním vyhlášení zmínil určitou subjektivní logiku stěžovatelčina počínání, která se chtěla vyhnout riziku jakýchkoliv negativních dopadů následováním závěrů správce daně z veřejnosprávní kontroly, nic to nemění na zcela jednoznačném závěru, který soud při vyhlášení rozsudku vyslovil, tedy že ani takové jednání stěžovatelky se nemůže projevit v podobě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně vzhledem k absenci nezákonného pravomocného rozhodnutí. Tyto závěry vyslovené při ústním jednání se promítly v bodu 29 rozsudku krajského soudu. NSS dospěl k závěru, že písemné odůvodnění rozsudku není v rozporu s jeho ústním vyhlášením a nosnými důvody odůvodnění. Stěžovatelkou izolovaně citované pasáže neodrážejí právní hodnocení případu.

[23] Absencí doslovného přepisu ústního odůvodnění nedošlo ani k zásahu do ústavních práv stěžovatelky (čl. 36, resp. čl. 38 Listiny základních práv a svobod). Jak krajský soud dostatečně vysvětlil, jednání stěžovatelky spočívající v respektování závěrů veřejnosprávní kontroly bylo výsledkem její vlastní volby mající za cíl snížení rizika možných negativních

pokračování

dopadů; nelze je proto kompenzovat jako „neoprávněné jednání správce daně“ úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu. NSS nikterak nepomíjí četnou stěžovatelkou odkazovanou judikaturu, dle které právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně je implementací čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 195/2021-34, bod 23); v daném případě však krajský soud při posuzování věci z uvedené judikatury nikterak nevybočil.

[24] Předně není mezi účastníky řízení sporu o tom, že stěžovatelce byl v důsledku soudního přezkumu vrácen přeplatek na dani a rovněž v souladu se zákonem jí byl za příslušná zdaňovací období přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně (viz rozhodnutí OFŘ č. j. 168622/20/4300-12711-105365). Není proto namístě se zabývat stěžovatelkou 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 vliv nezákonného stanovení daně na další zdaňovací období.

[25] Na rozdíl od žalovaného a krajského soudu je stěžovatelka přesvědčena, že úrok z neoprávněného jednání správce daně jí nenáleží jen za období, odkdy jí byla pravomocně stanovena povinnost nesprávně vyšší, ale rovněž za období, po která správce daně měl k dispozici nesprávně vyšší zaplacenou daň, neboť stěžovatelka plnila stanovenou povinnost před splatností, či platila zálohy nad rámec svých povinností. V této souvislosti se dovolává kontrolního protokolu a rozhodnutí o námitkách, kterými byl dle jejího přesvědčení *de facto* tento nesprávný (nezákonný) závěr nastolen a od něhož se dále odvíjel následný postup daňových orgánů i samotné stěžovatelky.

[26] Stěžovatelce 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 žádná daň nebyla stanovena, tím méně pak její splatnost. Tyto listiny samy o sobě nemohly zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky. 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 nadbytečná.

[27] 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. Na tom nic nemění ani důvody, pro které se stěžovatelka rozhodla platit zálohy v určité výši podle obecných pravidel pro jejich stanovení (tedy zásadně v závislosti na poslední známé daňové povinnosti) a neusilovat (§ oporou o své přesvědčení o celkové nesprávnosti závěrů daně, pokud jde o podmínky čerpání investiční pobídky) o jejich individuální snížení podle § 174 odst. 5 daňového řádu. Stejně tak nelze tvrdit, že zálohy byly v příslušných zdaňovacích obdobích v nesprávné výši hrazeny na základě či v souvislosti s protokolem o kontrole či rozhodnutím o námitkách. Jakkoli lze rozumět postoji stěžovatelky respektovat kontrolní závěry, nicméně, pokud s nimi nesouhlasila (což vyjádřila již tím, že proti nim brojila 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 jí nebránilo se snažit postup kontrolního orgánu zvrátit.

[28] Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok (slovo „náleží“ nedává prostor správnímu uvážení) s kumulativním splněním dvou podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně (např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání), které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, 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); srov. rozsudky NSS z 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, nebo z 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53.

[29] 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 daňový subjekt povinen uhradit na dani více, než činila jeho zákonná povinnost.

[30] V případě zdaňovacích období 2018 až 2020 nebyla naplněna již první kumulativní podmínka § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy že by se v případě rozhodnutí (ať už jde o rozhodnutí změněné OFŘ za období 2018, platební výměr s daní vyměřenou v souladu s podaným daňovým tvrzením za období 2019, či konkludentní platební výměr za období 2020) jednalo o rozhodnutí nezákonná. Správce daně ve výsledku u všech těchto zdaňovacích období akceptoval údaje o základu daně a dani, které stěžovatelka uvedla. Nelze ani přehlédnout, že uplatnění slevy dle zákona o investičních pobídkách a § 35a zákona o daních z příjmů je výhradně dispozitivním právem, nikoli povinností stěžovatelky (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.

[31] Při konkludentním stanovení daně za období 2020 tak nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. Správce daně daň uvedenou stěžovatelkou žádným způsobem nezkoumal, nehodnotil, ani neposuzoval zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Konkludentní platební výměr nebyl ani v rámci žádného řízení zrušen. Nelze proto jakkoliv ze strany stěžovatelky dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno jakkoliv přičítat správci daně. Dovozuje-li stěžovatelka opak, postrádá její 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



pokračování

autoritou“ zrušeno (viz např. rozsudky NSS 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).

[32] 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 rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky za období 2018 nenabývalo rozhodnutí správce daně nesprávně stanovující daňovou povinnost právní moci, a nebylo proto vynutitelné (jak správně vysvětlil krajský soud v napadeném rozsudku). Platební výměr za období 2019 byl vydán v souladu s podaným daňovým tvrzením, i když až na základě postupu k odstranění pochybností.

[33] Pokud stěžovatelka po celou dobu zdaňovacích období 2018 až 2020 platila zálohy ve výších, které se odvíjely od dříve „nezákonně“ stanovené daně, a učinila tak pravděpodobně z opatrnosti a obav z případného daňového postihu, přičemž ze spisu neplyne, že by se zálohy pokusila adekvátně snížit podáním žádosti podle § 174 odst. 5 daňového řádu, nemůže tato skutečnost nikterak modifikovat zákonnou úpravu (§ 254 odst. 1 daňového řádu), která je zcela jednoznačná. Požaduje-li stěžovatelka, aby byly úroky vypočítány za placení vyšších záloh, je nutné ve shodě s krajským soudem zdůraznit, že pro zdaňovací období 2018 a 2019 jí zálohová povinnost vůbec nevznikla a pro zdaňovací období 2020 se odvíjela od jejího daňového tvrzení za rok 2019; správce daně o ní nerozhodoval a ona sama se nedomáhala snížení záloh. Jedná se o požadavek, aby byla její věc řešena jiným než zákonem stanoveným způsobem. NSS neshledal ani žádný důvod pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, neboť zákonná úprava je jasná. Zákon u situace stěžovatelky nenabízí více srovnatelně přesvědčivých výkladů, z nichž by měl být upřednostněn ten, který je pro stěžovatelku příznivější.

[34] Stěžovatelka opakovaně vytyká krajskému soudu, že nepřihlédl k mimořádnosti posuzované situace a k délce trvání protiprávního stavu. NSS se nedomnívá, že situace stěžovatelky 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. Měla-li stěžovatelka za to, že správce daně dan v jejím případě stanovil nesprávně, bylo na ní, aby proti takovému postupu brojila. Svůj názor mohla uplatnit i v oblasti stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob; zákon mechanismus změny výše záloh zná (§ 174 odst. 5 daňového řádu). Mimořádnost situace NSS neshledává ani v tom, že se mělo jednat, jak předestírá stěžovatelka, o jediný komplex neoprávněného jednání trvající několik let. Byť to tak stěžovatelka může vnímat, neboť právní názor zaujatý v kontrolním zjištění byl v následujícím období správními orgány „ctěn“ a správce daně a OFŘ z něj vycházeli, ve skutečnosti se však jednalo o několik samostatných daňových řízení, kdy v každém z nich vznikl stěžovatelce samostatný

a konkrétní nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, nikoliv jeden celkový, komplexní nárok čítající veškeré možné újmy, které stěžovatelce v důsledku respektování kontrolního závěru mohly vzniknout či vznikly. Skutečnost, že stěžovatelka vynaložila určité prostředky odpovídající nesprávně stanovené dani dříve, než musela, ani to, že platila zálohy nad rámec toho, co nakonec byla povinna platit na samotné dani, k níž se zálohy vztahovaly, nelze přičítat správci daně. Ohledně záloh lze jen zopakovat, že stěžovatelka měla k dispozici procesní nástroj, jímž se mohla pokusit zálohy snížit o částku, kterou podle svého (nakonec, jak se ukázalo, správného) přesvědčení neměla podle hmotného práva daňového platit.

[35] Pokud stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 195/2021-34, dle kterého mohou být pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně relevantní také rozhodnutí z jiného zdaňovacího období, je tento odkaz nepřipadný. V případě stěžovatelky 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 správce daně splněna byla. Ačkoliv lze na konkludentní platební výměry optikou pozdějších závěrů soudního přezkumu nahlížet tak, že stěžovatelka nárok na slevu měla a uplatnit by si ji mohla, faktem zůstává, že stěžovatelka se při určení výše záloh na daň z příjmů právnických osob za roky 2018 až 2020 nepokusila dostupnými mechanismy promítnout své přesvědčení o nezákonnosti podkladu pro určení jejich výše.

[36] Ačkoliv judikatura NSS připouští, že za určitých okolností může i konkludentní platební výměr naplnit podmínky nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (viz stěžovatelkou odkazovaný rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45), v tomto případě tomu tak není. Výsledek pozdějšího doměření daně vycházel z jiného tvrzeného a posuzovaného stavu, přičemž to, zda a kdy stěžovatelka učiní předmětem posouzení otázku snížení konkrétní daňové povinnosti právě o slevu na dani, bylo výhradně na jejím rozhodnutí. Naopak v odkazovaném rozsudku daňový subjekt v daňovém přiznání nesprávně uvedl a rovněž odvedl daň z plnění, které dani vůbec nemělo být podrobena (bylo od daně osvobozeno). Za této situace NSS 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 stěžovatelky, která se sama rozhodla platit zálohy podle obecných pravidel pro jejich stanovení (tedy zásadně v závislosti na poslední známé daňové povinnosti) a neusilovat (s oporou o své přesvědčení o celkové nesprávnosti závěrů daně, pokud jde o podmínky čerpání investiční

pokračování

pobídky) o jejich individuální snížení podle § 174 odst. 5 daňového řádu. 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 nespecifikuje, 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.*“

[37] Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu řeší výhradně nezákonnost, již 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 stěžovatelky, 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 stěžovatelce v souladu se zákonem přiznán. Má-li stěžovatelka za to, že jí 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 NSS § 254 odst. 1 daňového řádu nedává žádný prostor pro správní uvážení a pro jakékoliv odchýlení se od jeho znění.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 31. prosince 2024

Eva Šonková

2 Afs 342/2023

předsedkyně

s  
e  
n  
á  
t  
u