ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s.,** se sídlem Komořany 146, proti žalovanému: **Magistrát města Brna,** se sídlem Dominikánské nám. 196/1, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2014, čj. MMB/0486764/2014, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2017, čj. 30 Af 12/2015-24,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2017, čj. 30 Af 12/2015-24, **se zrušuje** a věc **se vrací** Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem Úřadu městské části města Brna, Brno – Královo Pole (dále jen „správce daně“) byl žalobkyni vyměřen místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj za období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 ve výši 300 000 Kč, který byl k odvolání žalobkyně potvrzen rozhodnutím žalovaného (dále jako „stěžovatel“). Takto vyměřený místní poplatek žalobkyně uhradila 18. 6. 2012. Obě tato rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2014, čj. 30 Af 61/2012-50. Na základě zrušení rozhodnutí správce daně žalobkyni zaplacený místní poplatek vrátil 3. 10. 2014. Žalobkyně poté podala 24. 10. 2014 žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „daňový řád“). Správce daně žádosti nevyhověl rozhodnutím ze dne 3. 11. 2014, čj. BKPO/17137/14/2100. O odvolání rozhodl stěžovatel v záhlaví uvedeným rozhodnutím tak, že rozhodnutí správce daně zrušil a řízení o žádosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně zastavil. Dospěl totiž k závěru, že žádost o zaplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně (*poznámka NSS – v odůvodnění nesprávně*

uvedeno „o vrácení úroků“) je podáním, které zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném od 1. 11. 2011 (dále jen „zákon o místních poplatcích“), nepřipouští, a proto je na místě řízení zastavit.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem uvedeným v záhlaví podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), napadené rozhodnutí zrušil. Dovodil, že ze systematiky § 11 zákona o místních poplatcích je zřejmé, že se vztahuje na poplatníka, resp. plátce poplatku, a nikoliv na správce daně, který místní poplatky vybírá. Penále, úroky a pokuty upravené daňovým řádem se jako sankce u místních poplatků neukládají, neboť správce daně může v případě včas nezaplacených nebo neodvedených poplatků jejich výši až ztrojnásobit. I z historického výkladu je zřejmé, že § 11 odst. 4 byl do zákona o místních poplatcích vložen z toho důvodu, aby poplatník nebyl sankcionován možným zvýšením až na trojnásobek a současně mu nebyly ukládány další sankce. Z důvodové zprávy ke stávajícímu znění daného ustanovení vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo, aby se vztahovalo pouze na sankce vůči poplatníkovi či plátci. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba považovat za kompenzaci vzniklé majetkové újmy a ekonomickou náhradu za neoprávněně uhrazenou daň. Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat správce daně za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí kompenzovat nemožnost disponovat s jeho finančními prostředky. Vznikaly by tak neodůvodněné rozdíly, pokud by se daňový subjekt v případě pochybení správce místního poplatku nemohl domáhat kompenzace ve formě úroku. Soud proto dospěl k závěru, že se subsidiárně dle § 4 daňového řádu použije § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť zákon o místních poplatcích neobsahuje vlastní úpravu nároku poplatníka vůči správci daně (poplatku) z vadného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností z důvodu, který podřazuje § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Z textu i systematiky § 11 zákona o místních poplatcích vyplývá, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně neuplatní. Odstavce 1 až 3 hovoří vždy konkrétně o poplatníkovi, plátci poplatku nebo obecním úřadu. Odstavec 4 však hovoří obecně o tom, že se penále, úroky a pokuty stanovené daňovým řádem neuplatňují, kromě pořádkových pokut. Pokud zákonodárce výslovně vyloučil pořádkové pokuty, mohl tak učinit i ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně. Za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), bylo znění § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích určité v tom směru, že jmenovitě uvádělo, které konkrétní sankce se neuplatní. Nebyl mezi nimi uveden § 64 odst. 6 ZSDP. Pokud později zákonodárce zvolil paušální vyloučení sankcí s uvedením jediné výjimky, nelze z předchozí úpravy bez dalšího usuzovat, že zákonodárce zamýšlel vyloučit pouze sankce vůči poplatníkům místního poplatku a nikoliv i vůči správcům daně. Takový závěr je v rozporu s jednoznačně formulovaným textem zákona.

[5] Nelze ani souhlasit s tím, že by bylo třeba § 254 daňového řádu použít, protože zákon o místních poplatcích neobsahuje vlastní úpravu nároku poplatníka vůči správci daně z vadného rozhodnutí. Stejnou optikou by musel být použitelný i § 247a daňového řádu, protože zákon o místních poplatcích neupravuje sankci za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Právě takový postup je však § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích výslovně vyloučen.

[6] Poplatník není proti nezákonnému či nesprávnému postupu správce daně bez ochrany. Pokud mu v souvislosti s řízením o místních poplatcích vznikne škoda, může se jí domáhat podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“). Z krajským soudem citované judikatury vyplývá, že § 254 daňového řádu měl do jisté míry omezit užívání zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci ve vztahu k daňovému řízení. Neřešila však specifickou situaci místních poplatků a není proto použitelná.

[7] Stěžovatel si je vědom, že Ústavní soud v řadě nálezů konstatoval, že jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k právní normě. V nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, dovodil, že je třeba se od jazykového výkladu odchýlit, ale pouze pokud pro to jsou závažné důvody. Využití dalších metod výkladu nemůže být do té míry bezbřehé, aby výsledek popíral text zákona. Soud by tím nepřípustně zasahoval do pravomoci zákonodárce.

[8] Vzhledem ke specifikům problematiky místního poplatku a ke specifickému postavení obecních úřadů v soustavě daňových orgánům má stěžovatel naopak za to, že zákonodárce zamýšlel vyloučit při správě místních poplatků i úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[9] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná osoba s požadovaným vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Sporné ustanovení § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích znělo: *Penále, úroky a pokuty, upravené daňovým řádem, s výjimkou pořádkových pokut, se neuplatňují.*

[13] Se stěžovatelem je třeba souhlasit v tom, že jazykový výklad směřuje k jím

zastávanému závěru. I úrok z neoprávněného jednání správce daně je uveden v daňovém řádu (§ 254) a jde tak o jeden z úroků upravených daňovým řádem dle dikce § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích.

[14] Kromě úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou v daňovém řádu uvedeny následující úroky: úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5), úrok z posečkané částky (§ 157), úrok z prodlení provozovatele poštovních služeb (§ 166 odst. 4 a 5), úrok z prodlení (§ 252 a 253) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a, který však byl zaveden až s účinností od 1. 1. 2015). Navíc úrok z neoprávněného jednání správce daně je řazen ve stejném dílu čtvrtém daňového řádu nazvaném *Následky porušení povinností při správě daní*, jako je úrok z prodlení. Pokud by měl být správný výklad zaujatý krajským soudem, pak by to znamenalo, že se na základě § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích neuplatní pouze úrok z prodlení, neboť pouze ten sankcionuje prodlení na straně daňového subjektu, tedy sankci za stejné pochybení, pro nějž je stanovena možnost zvláštní sankce podle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích, spočívající v navýšení poplatku až na trojnásobek. Maximálně by šlo uvažovat ještě o úroku z posečkané částky, který podle § 157 odst. 1 a 2 daňového řádu nastupuje po dobu povoleného posečkání namísto úroku z prodlení. Nicméně i to je sporné, neboť úrok z posečkané částky je platbou za to, že správce daně nepřistoupí k daňové exekuci, ačkoliv by tak bez povoleného posečkání učinit mohl, a poskytuje jeho nižší výší výhodu daňovému subjektu oproti úroku z prodlení. Míří tak primárně na jiné situace, než které jsou řešeny § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Úrok z posečkané částky by se měl touto logikou uplatnit spíše namísto navýšení poplatku podle § 11 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Ustanovení § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích však hovoří o úrocích v množném čísle, nikoliv o úroku (z prodlení) v jednotném čísle.

[15] Závěru, že se má jednat o veškeré úroky podle daňového řádu, nasvědčuje i to, že u pokut zákonodárce výslovně uvedl, které pokuty podle daňového řádu se uplatní, ačkoliv obecně jsou vyloučeny. Stejně tak mohl v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně uvést, že na něj se obecná výluka nevztahuje.

[16] Zákonodárce také těžko mohl uvedené ustanovení formulovat srozumitelněji tak, aby bylo více zřejmé, že se vztahuje i na úrok z neoprávněného jednání správce daně. V takovém případě by po něm bylo vyžadováno, aby například uvedl, že jsou *vyloučeny úroky podle daňového řádu, včetně úroku z neoprávněného jednání správce daně*. To by však znamenalo zbytečné zatěžování legislativního textu, jemuž naopak svědčí stručnost. Vyplývá-li z textu předpisu, že má dopadat na určitou množinu institutů, je nadbytečné, aby zákonodárce uváděl jednotlivé prvky této množiny, nebo některý z nich výslovně zdůrazňoval.

[17] Lze odkázat i na obdobnou úpravu § 5 odst. 6 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o správních poplatcích“), která výslovně uvádí, které úroky podle daňového řádu se neuplatní v případě správních poplatků (*Penále, úrok z prodlení ani úrok za dobu posečkání s placením poplatku, stanovené zvláštním právním předpisem upravujícím správu daní, se neuplatňují.*). Zcela shodná úprava je i v § 9 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o soudních poplatcích“). Je tak zřejmé, že pokud zákonodárce zamýšlí vyloučit pouze některé úroky podle daňového řádu, činí tak výslovně.

[18] Jazykový výklad proto směřuje k tomu, že mají být vyloučeny jakékoliv úroky uvedené v daňovém řádu.

[19] S krajským soudem nelze souhlasit v tom, že by historický výklad jednoznačně nasvědčoval tomu, že bylo úmyslem zákonodárce, aby se § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích vztahoval pouze na ty úroky, které má povinnost platit daňový subjekt.

[20] Uvedené ustanovení až do 30. 10. 2007 nestanovilo žádný vztah mezi možností navýšení místního poplatku podle zákona o místních poplatcích a možných sankcích podle ZSDP. Teprve zákonem č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byl do § 11 vložen odstavec 2, který zněl: *Penále, úrok z posečkání nebo splátek daně a úrok z prodlení podle zákona upravujícího správu daní se neuplatňují.* Toto znění tedy jednoznačně vylučovalo pouze některé úroky, které znal ZSDP. Zejména se proto výluka netýkala úroku z přeplatku podle § 64 ZSDP a úroku z neprávem vymáhané částky podle § 73 ZSDP. Důvodová zpráva k této novele výslovně uváděla, že se navrhuje vypořádat vzájemný vztah nových postihů za platební pochybení obsažených v obecné úpravě daňového procesu se speciální sankcí upravenou v § 11 zákona o místních poplatcích (sněmovní tisk č. 124, Poslanecká sněmovna, 5. volební období, 2006 – 2010).

[21] Nyní aplikovatelné znění § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích (účinné až do 30. 6. 2017) bylo zakotveno zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu ponechat do té doby existující rozsah výluky, nepochybně mohl pouze upravit termín *úrok z posečkání nebo splátek* termínem *úrok z posečkané částky* a ponechat úrok z prodlení. Namísto toho však tyto dva jasně vymezené úroky podle ZSDP nahradil obecným odkazem na úroky podle daňového řádu bez jakékoliv další specifikace. Nově také vyloučil u místních poplatků použitelnost pokut podle daňového řádu, kromě pořádkových. K uvedenému ustanovení důvodová zpráva pouze uváděla, že se navrhuje doplnit mezi sankce, které se neukládají u místních poplatků, též pokuta za opožděné tvrzení daně, což může být u místních poplatků například hlášení o poplatcích (sněmovní tisk č. 686, Poslanecká sněmovna, 5. volební období, 2006 – 2010). To, že důvodová zpráva ke změně týkající se úroků mlčela, by nepochybně šlo vykládat i tak, že nebylo záměrem měnit dosavadní koncepci vyloučení konkrétně uvedených úroků. Na druhou stranu důvodová zpráva ani výslovně neuvádí, že jejím cílem je tuto koncepci ponechat. Změna textu zákona týkající se úroků však vede k závěru, že úmyslem zákonodárce bylo úpravu změnit, jinak by mohl volit úpravu uvedenou shora.

[22] I v rámci historického výkladu lze poukázat také na již zmiňovaný § 5 odst. 6 zákona o správních poplatcích a § 9 odst. 9 zákona o soudních poplatcích, které byly také novelizovány zákonem č. 281/2009 Sb. Nicméně, na rozdíl od zákona o místních poplatcích, u nich došlo pouze k vypuštění výluky týkající se tzv. zvýšení daně podle ZSDP, které již daňový řád jako institut nezná. Výslovná výluka pro úroky z prodlení a pro úrok z posečkání, která byla obdobně formulována doposud i v zákoně o místních poplatcích, však byla v jejich textu zachována. Není proto zřejmé, proč by měla být vůle zákonodárce ponechat výluku pouze na úroky z prodlení, případně i na úroky z posečkané částky, shodná u všech tří poplatkových zákonů, ačkoliv by tuto vůli týmž zákonem vyjádřil zcela odlišně (u správních a soudních poplatků ponecháním výčtu a u místních poplatků zobecněním pojmu).

[23] Ani systematické zařazení § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích nevede k jednoznačnému závěru, že by se pojmem úroky rozuměly pouze úroky z prodlení, případně úroky z posečkané částky. Je pravdou, že zbývající odstavce tohoto paragrafu řeší opožděné či chybné zaplacení nebo odvedení poplatku. Šlo by tedy uvažovat o tom, že poslední odstavec řeší pouze výluku z těch ustanovení daňového řádu, která by jinak postihovala opožděné uhrazení daně. Odstavec 4 se však zjevně vztahoval nejen k neplnění platebních povinností poplatníkem či plátcem, ale do 30. 6. 2017 vylučoval i pokuty za nesplnění povinností nepeněžité povahy, které zákon o místních poplatcích nijak nesankcionoval.

[24] Uvedené ustanovení není ani označeno marginální rubrikou nebo zařazeno do určitého oddílu zákona, z čehož by bylo možné dovodit vůli zákonodárce, že se má vztahovat právě a jen na pochybení poplatníků či plátců místních poplatků.

[25] Vyloučení veškerých úroků podle daňového řádu není ani zjevně nerozumné. Naprostá většina místních poplatků se pohybuje v řádu stovek či maximálně tisíců korun. Správci místních poplatků jsou veškeré obecní úřady, tedy i úřady malých obcí. Vyloučení aplikace úroků u těchto, zpravidla menších, plateb je proto možné považovat za vstřícný krok ke zjednodušení správy poplatků vykonávané i malými samosprávami. Nejvyšší správní soud si je vědom, že v nyní posuzované věci se o nízkou částku nejedná, a například i poplatek za užívání veřejného prostranství může v některých případech dosáhnout značné výše. Z pohledu množství spravovaných místních poplatků však platby vyšších částek představují velmi nízké procento.

[26] Nejvyšší správní soud si je také vědom své judikatury (např. krajským soudem citovaný rozsudek sp. zn. 3 As 113/2014, nebo nověji například rozsudek ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36), která dochází k závěru, že účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu je paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně. Tím by se mělo předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Z této judikatury však nevyplývá, že by zákonodárce nemohl právo na takový úrok vyloučit. Daňovému subjektu i v takovém případě zůstává zachováno právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem zaručené mu čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Je však třeba jej uplatnit podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Poplatník či plátce bude pouze v obtížnější situaci, neboť bude muset prokazovat vznik konkrétní škody a její výši. Případný spor týkající se náhrady škody sice může být paradoxně složitější i pro správce daně, než by bylo vyplacení úroku, což je částečně proti smyslu zjednodušení této agendy, na druhou stranu se však takovou žádostí musí zabývat pouze tehdy, kdy o uhrazení škody daňový subjekt požádá, což nebude až tak častý případ, zejména u drobných místních poplatků. Naopak pokud by se měl uplatnit úrok z neoprávněného jednání správce daně, musel by se jím správce daně zabývat vždy z moci úřední (viz § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu).

[27] Z judikatury Ústavního soudu plyne, že při interpretaci a aplikaci právních předpisů není možné postupovat přísně formalisticky a držet se pouze textu zákona, neboť takový postup v určitých případech může vést k nespravedlivým výsledkům. Jak

poukazoval i stěžovatel, Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 uvedl, že soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci. K obdobným závěrům dospěl také například v nálezech ze dne 14. 4. 2010, sp. zn. I. ÚS 2736/07, nebo ze dne 1. 2. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2427/12, podle nějž je důvodem odchýlení se od jazykové metody výkladu také situace, pokud takový výklad vede k nerozumným výsledkům.

[28] V nyní posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že text § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích, nevzbuzuje rozumné pochybnosti. Historický, systematický ani teleologický výklad nevedou k závěru, že by bylo nutné se od gramatického výkladu odchylovat. Tento výklad také nevede ke zjevně nerozumným výsledkům nebo výsledkům rozporným s ústavně chráněnými právy. Je proto třeba vyjít ze zákonného textu, který vylučuje pro oblast místních poplatků úroky podle daňového řádu, tedy i úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[30] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení podle § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně 28. března 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu