



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Elektrárny Opatovice, a. s.**, se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, čj. 47649/19/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 10. 2020, čj. 52 Af 2/2020-57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 10. 2020, čj. 52 Af 2/2020-57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Stěžejní otázkou tohoto sporu je, zda částku, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020), pokud ji správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet, je třeba znovu úročit dle § 254 daňového řádu.

[2] V roce 2011 žalobkyně bezúplatně nabyla přidělené emisní povolenky. V návaznosti na to podala daňové přiznání, v němž vyčíslila **daň darovací za období 2011** ve výši téměř 174,7 mil. Kč. V souladu s tímto přiznáním k dani jí dne 6. 6. 2012 správce daně vyměřil daň, kterou žalobkyně uhradila 4. 7. 2012. Dne 2. 3. 2013 správce daně obdržel dodatečné daňové přiznání ke shora uvedené dani darovací, v němž žalobkyně nově tvrdila, že jí ve vztahu ke sporné dani nevznikla žádná daňová povinnost (resp. daňová povinnost ve výši 0 Kč). Správce daně pak žalobkyni doměřil rozdíl oproti poslední známé dani darovací ve výši 0 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 7. 2013. Žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 17. 1. 2014. Toto rozhodnutí však Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zrušil rozsudkem ze dne 21. 9. 2015, čj. 52 Af 8/2014-80, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 12. 2015 změnil dodatečný platební výměr ze dne 2. 7. 2013 tak, že žalobkyni nově doměřil rozdíl oproti poslední známé dani darovací. Žalobkyni tak vznikl

přeplatek na darovací dani ve výši přibližně 102,6 mil. Kč. Vzniklý vratitelný přeplatek správce daně poukázal na bankovní účet žalobkyně dne 14. 12. 2015.

[3] Dne 28. 12. 2015 žalobkyně podala námitku, v níž tvrdila, že správce daně v rozporu § 254 daňového řádu nepředepsal **úrok z neoprávněného jednání** správce daně ze zadržované částky (částky cca 102,6 mil. Kč, kterou žalobkyně uhradila, ačkoli k tomu nebyl důvod). Správce daně námitku zamítl rozhodnutím ze dne 15. 1. 2016. Následné odvolání pak zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2016. Toto rozhodnutí žalobkyně nenapadla správní žalobou. Žalovaný totiž argumentoval tím, že přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně umožňuje daňový řád jen tehdy, pokud byl změněn či zrušen původní platební výměr. To se v tomto případě nestalo. Žalovaný odkázal žalobkyni na možnost domáhat se náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Žalobkyně tedy podala civilní žalobu podle tohoto zákona.

[4] Mezitím judikatura NSS upřesnila podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a odmítla restriktivní výklad daňových orgánů, které trvaly na změně či zrušení původního platebního výměru. Proto po dvou letech, dne 5. 12. 2018, žalobkyně podala další žádost o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně jí tentokrát rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019 předepsal úrok z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu za období **od 3. 7. 2013 do 14. 12. 2015** ve výši téměř 35,4 mil. Kč. Dne 24. 1. 2019 byla tato částka předepsána na její účet.

[5] Dne 15. 2. 2019 žalobkyně podala další námitku, kterou brojila proti tomu, že správce daně ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí ze dne 17. 1. 2019 nepředepsal na její osobní účet **druhý úrok z neoprávněného jednání** správce daně za období **od 23. 12. 2015 do 24. 1. 2019**. Tvrdila, že nárok na tento úrok jí vznikl v důsledku pozdního předepsání prvního úroku z neoprávněného jednání. Správce daně námitku zamítl rozhodnutím ze dne 25. 4. 2019. Žalobkyně se odvolala. Odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019. Orgány finanční správy dovodily, že požadavek žalobkyně na předepsání „*druhého úroku*“ odporuje zákazu úročení úroků v daňovém právu. Nebyla splněna ani podmínka § 254 odst. 1 daňového řádu, a to že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019 podala žalobkyně **žalobu**. Žalobkyně argumentovala rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, dle kterého jí náleží další úrok ve smyslu § 254 daňového řádu. Pokud by správce daně postupoval zákonným způsobem, měl jí první úrok předepsat na účet do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí ze dne 8. 12. 2015, jímž žalovaný změnil výši původně vyměřené darovací daně. Tak se nestalo. Právě proto se domáhala, aby správce daně dle § 254 daňového řádu na její účet předepsal úrok z částky prvního opožděně předepsaného úroku, a to za období od 24. 12. 2015 do 23. 1. 2019 (*pozn. NSS: začátek a konec období je zde posunut oproti období, které je uvedeno v bodě [5] shora*). Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Judikát 2 Afs 148/2017 je odklonem od obecně přijímaného zákazu úročení úroků v daňovém právu. Proto krajský soud tento judikát nenásledoval, a naopak s ním polemizoval.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Dle stěžovatelky jí má správce daně kompenzovat, že částku téměř 35,4 mil. Kč, která vznikla jako úrok z jeho prvotního neoprávněného jednání, vyplatil s více než tříletým zpožděním.

pokračování

Jak daňové orgány, tak krajský soud posoudily nesprávně právní otázku, a to, zda § 254 daňového řádu lze použít i v situaci, kdy správce daně pozdě předepsal úrok ze svého původního neoprávněného jednání. Stěžovatelka se opětovně domáhá použití závěrů již cit. věci 2 Afs 148/2017. Daňové orgány i krajský soud s tímto rozsudkem polemizovaly a rozhodly se jej nenásledovat. Stěžovatelka si klade otázku, jak jí má být kompenzována újma, kterou správce daně způsobil pozdním vyplacením částky téměř 35,4 mil. Kč. Nepřipouští si, že by jí újma neměla být vůbec kompenzována, jelikož by tím byla posvěcena libovůle správce daně. Pokud by újma měla být nahrazena v režimu zákona č. 82/1998 Sb., takové řešení by nebylo ani rychlé, ani hospodárné. Zbytečně by tak vznikl mnohaletý civilní spor spojený se znaleckým dokazováním výše ušlého zisku. Stěžovatelka upřednostňuje kompenzaci uvnitř daňového řízení, jak předpokládá judikát 2 Afs 148/2017. Ostatně § 254 daňového řádu plní funkci paušalizované náhrady škody.

[8] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Napadený rozsudek v rozhodující míře stojí na správném posouzení podstatných právních otázek. Žalovaný však polemizuje se závěrem krajského soudu, že pro účely posouzení sporného nároku dle § 254 odst. 1 daňového řádu nebylo podstatné, zda rozhodnutí [ze dne 15. 1. 2016, jímž správce daně poprvé nepředepsal „první“ úrok z neoprávněného jednání] bylo formálně změněno, zrušeno či prohlášeno za nicotné. Namítá, že krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudky NSS, které se týkaly daně darovací stanovené v nalézacím řízení v rozporu s přímým účinkem práva EU. Dále uvádí, že tento právní názor vycházel ze specifik úpravy této daně (§ 18 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), jelikož stanovení daně nebylo založeno na tzv. autoaplikaci daňových předpisů daňovým subjektem, ale spočívalo na autoritativním rozhodnutí správce daně. Závěry této judikatury nelze vztáhnout na všechna rozhodnutí vydaná dle daňového řádu. Žalovaný upozorňuje, že rozhodnutí daňových orgánů ve věci prvé námitky ohledně prvního úroku z neoprávněného postupu správce daně nikdy nebyla shledána nezákonnými. Úrok, jehož opětovného úročení se nyní domáhá stěžovatelka, vznikl až na základě druhé žádosti (námitky proti úkonu správce daně při placení daní), kterou stěžovatelka podala více než dva roky od vydání původních negativních rozhodnutí ve věci prvé námitky ohledně prvního úroku. V rozsudku 2 Afs 148/2017, jehož se stěžovatelka dovolává, bylo negativní rozhodnutí ve věci úroku dle § 254 daňového řádu změněno v tehdejší odvolacím řízení.

[9] Dále se žalovaný vyjádřil i k samotným kasačním námitkám. Souhlasí s tím, že krajský soud v této věci nepoužil rozsudek 2 Afs 148/2017. Ohledně zákazu úročení úroků, tzv. zákazu anatocismu, nepanuje v daňovém právu shoda. Žalovaný poukazuje na to, že dalším úročením úroku by stěžovatelce byla předepsána cena peněz, která přesahuje úrokovou sazbu stanovenou v § 254 odst. 1 daňového řádu. Dle žalovaného již vyplacená částka prvního úroku, tj. 35,4 mil. Kč, sama o sobě představuje paušalizovanou náhradu škody, která značně přesahuje pokles hodnoty peněz v čase (inflaci). Pokud stěžovatelka přes dva roky vyčkávala s podáním druhé žádosti (námitky) o předepsání prvního úroku z neoprávněného jednání správce daně, pak by bylo „nespravedlivé“, aby byl jednou předepsaný úrok podruhé úročen. Krajský soud má pravdu, že stěžovatelka měla po negativním rozhodnutí o první žádosti napadnout nečinnost správce daně postupem dle § 38 daňového řádu, mohla také podat správní žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016 či mohla podat novou žádost o předepsání úroku dle § 254 daňového řádu, což však učinila až po uplynutí více než 2 let. Žalovaný nesouhlasí s tím, aby její procesní pasivita byla „odměněna“ dalším úročením již předepsaného úroku.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Jedinou otázkou této kauzy je, zda částku, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, pokud ji správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet (§ 254 odst. 3 daňového řádu), je třeba opětovně úročit jako „nově vzniklou jistinu“. Jednoduše řečeno, otázkou je, zda lze úročit úroky z neoprávněného jednání správce daně.

[12] Na nynější případ dopadá § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 (stejně jako tomu bylo v rozsudku 2 Afs 148/2017):

Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

[13] Ze smyslu a účelu samotného institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně vyplývá, že úroky náleží od uhrazení (zaplacení) daně v nezákonně stanovené výši až do jejího vrácení (srov. blíže k tomuto ustanovení např. rozsudek ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, *SG Equipment Finance*; některé závěry tohoto rozsudku posunula následující judikatura – srov. rozsudek ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS, *Sev.en EC*).

[14] Zákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít.

[15] Daňový řád v rozhodném znění výslovně nevyklučoval úročení úroků z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu). NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017 dovodil, že § 254 odst. 1 daňového řádu úročení úroků předpokládá. Zákaz úročení úroků zákonodárce vtělil jen do § 253 odst. 3 daňového řádu, který se však vztahuje k úroku z prodlení (§ 252 daňového řádu).

[16] Jakkoli žalovaný v bodě 20 rozhodnutí opřel svou argumentaci právě o § 253 odst. 3 daňového řádu (dle něhož úrok z prodlení nevzniká u nedoplatku na příslušenství daně, tedy tato norma zapovídá úrok z úroku), ve skutečnosti je to argument proti správnosti výkladu žalovaného a krajského soudu. **Úrok z prodlení** je povinen zaplatit daňový subjekt, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Tento úrok tedy platí daňový subjekt vůči správci daně. Naproti tomu **úrok z neoprávněného jednání** hradí správce daně, který stanovil daň v rozporu se zákonem nebo který se dopustil nesprávného úředního postupu. Funkce obou těchto úroků jsou podobné, jejich účely se ovšem liší. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je svébytným institutem daňového práva. Proto nelze oba úroky zaměňovat a zákonnou úpravu jednoho institutu (úroku z prodlení) mechanicky přenášet do prostředí toho druhého (úroku z neoprávněného jednání).

[17] Ustanovení § 253 odst. 3 daňového řádu zapovídá vznik úroku z prodlení u nedoplatku na příslušenství daně. Daňový subjekt tedy neplatí úrok z prodlení na nezaplaceném úroku z prodlení; úrokem z prodlení se úročí jen jistina, tj. daňový nedoplatek. Dle vnitřní systematiky daňového řádu se § 253 odst. 3 daňového řádu **neváže** k úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ustanovení § 253 odst. 3 nelze vztáhnout na úrok z neoprávněného jednání správce daně ani za pomoci extenzivního výkladu. V § 253 odst. 3 daňového řádu zákonodárce poskytl ochranu před dalším úrokovým zatížením daňovému subjektu, který řádně a včas nezaplatil daň, resp. její příslušenství. Avšak § 254 daňového řádu se může aktivovat jen tehdy, pokud dojde

pokračování

ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, resp. k jiné pozdější změně výše doměřené daně ve smyslu rozsudku 5 Afs 27/2017, *Sev.en EC*, bod 57. Úrok dle § 254 tedy vzniká jen za situace, kdy správce daně nebo jiný orgán finanční správy zjistí, že se při vyměření daně dopustil nezákonnosti či nesprávného úředního postupu, a toto pochybení sám přizná (v naprosté většině případů formou rozhodnutí o zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti původního platebního výměru, ale i jinou formou pozdější změny původního rozhodnutí).

[18] Jelikož úrok z prodlení a úrok z neoprávněného jednání správce daně nepůsobí ve stejných či srovnatelných situacích, nelze zákaz anatocismu dle § 253 odst. 3 přenášet na § 254 daňového řádu.

[19] V nynějším případě krajský soud považoval rozsudek 2 Afs 148/2017 za odklon od jinak dlouho akceptované zásady zákazu anatocismu v daňovém právu. Měl podobně jako žalovaný za to, že proti rozsudku 2 Afs 148/2017 stojí závěry rozsudku ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, č. 2384/2011 Sb. NSS, *Opatství Staré Brno Řádu sv. Augustina*.

[20] V rozsudku 2 Afs 148/2017 vysvětlil NSS s odkazem na použitelné znění daňového řádu, že nelze nadále lpět na tom, aby úroky z úroků nemohly být úročeny. Rozsudek 1 Afs 80/2009, *Opatství Staré Brno*, se vztahoval k úroku ze zaviněného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tzn. k jinému zákonu. Konstrukce § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nebyla shodná s konstrukcí nynějšího § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek 1 Afs 80/2009 nadto vyšel z obecného právního principu zakazujícího úročení úroků za situace, kdy úročení úroků paušálně zapovídalo i tehdejší soukromé právo (srov. např. rozsudek NS ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, č. 5/2006 Sb. rozh. obč.). V roce 2014 však nabyl účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který do té doby obecně přijímaný zákaz anatocismu významně modifikoval. Dle § 1806 občanského zákoníku je nově možné sjednat úročení úroků. Nadto, což je pro nynější věc podstatnější, § 1806 rovněž stanovil úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu. Nosný argument rozsudku ve věci 1 Afs 80/2009, *Opatství Staré Brno*, potřeba zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, se tak od roku 2014 doslova „rozplynul“.

[21] Druhý senát v kauze 2 Afs 148/2017 detailně analyzoval povahu úroku dle § 254 daňového řádu. Upozornil, že částku, která dle § 254 vznikla jako první úrok a kterou měl řádně a včas předepsat správce daně, je daní v širším slova smyslu (§ 2 odst. 1 daňového řádu), jelikož ve skutečnosti jde o tzv. vratku (2 Afs 148/2017, bod 30). Proto je namístě, aby se s tímto přeplatkem (či vratkou daně) zacházelo stejně jako s každou jinou daní (tento závěr potvrdil mj. rozsudek ze dne 21. 12. 2020, čj. 5 Afs 201/2018-37, *CZT*, bod 10). Nutno doplnit, že § 2 odst. 4 daňového řádu za daň považuje také příslušenství daně, kterým odst. 5 téhož ustanovení rozumí mj. úroky. Úroky sledují osud daně (k tomu viz bod [27] níže).

[22] Dále NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017 vysvětlil, že nemůže záležet na tom, že úrok dle § 254 daňového řádu není vždy předepsán rozhodnutím o stanovení daně, jehož vadnost předpokládá text § 254. S odkazem na rozsudek 5 Afs 27/2017, *Sev.en EC*, dospěl k závěru, že „pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho [původní] rozhodnutí bylo nezákonné“. Daňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem (v podrobnostech 2 Afs 148/2017, body 31 až 38). Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 1, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ne to,

v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně této nezákonnosti dopustil (např. rozsudek ze dne 26. 9. 2018, čj. 8 Afs 85/2018-40, *PEPSICO CZ*, bod 19). Nesprávné zadržování částky prvního úroku, která stěžovatelce náležela, a to po dobu více než tři let, je ekvivalentem situace, v níž by stěžovatelka ve skutečnosti ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným.

[23] Jakkoli starší odborná literatura neuvažovala o připuštění úroku z úroků z neoprávněného jednání správce daně, novější odborné články s touto možností počítají (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej – ONDRÝSEK, Roman a kolektiv. *Daňový řád: Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 581-582; ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 444* ; či TESARĚ, Radan. Úroky z úroků v daňovém procesu aneb Anacostismos opravdu zapovězen? *Bulletin Komory daňových poradců*, 2016, č. 3, s. 63-65; na rozsudek 2 Afs 148/2017 kriticky reaguje zejména dvojice autorů pracujících u žalovaného – viz ROZEHNAL, Tomáš – FELDEK, Michael. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. *DAUC - expertní příspěvky*. Wolters Kluwer, 2019, s. 1-9).

[24] Tím, že správce daně předepsal stěžovatelce první úrok z neoprávněného jednání, tj. úrok z částky daně, k jejíž úhradě nebyla povinna, uznal vlastní prvotní pochybení, tj. původní neoprávněné jednání ve vztahu k částce přibližně 102,6 mil. Kč, o kterou mylně vyměřená darovací daň převyšovala později správně vyměřenou daň (rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2019). V lednu 2019 správce daně tento první úrok ve výši téměř 35,4 mil. Kč předepsal za období **od 3. 7. 2013** (den následující po vydání původního platebního výměru na daň v nesprávné výši) **do 14. 12. 2015**, tj. do momentu, kdy stěžovatelce na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2015 vrátil částku přibližně 102,6 mil. Kč. NSS podotýká, že první úrok byl úrokem z neoprávněného jednání ve smyslu § 254 daňového řádu (srov. rozsudek 5 Afs 27/2017, *Sev.en EC*, body 55 až 59, a na něj navazující rozsudek ze dne 28. 11. 2018, čj. 3 Afs 12/2017-51, *C-Energy Planá*, bod 39; rozsudek 8 Afs 85/2018, *PEPSICO CZ*, body 16-21; rozsudek ze dne 18. 10. 2018, čj. 6 Afs 232/2018-32, *ČEZ*, body 25-28).

[25] Navzdory stěžovatelčině aktivitě však správce daně stěžovatelce nenahradil újmu, která spočívala v tom, že jí **od 23. 12. 2015** (15 dní od rozhodnutí ze dne 8. 12. 2015; § 254 odst. 3 daňového řádu) **do 23. 1. 2019** (den předcházející dni vyplacení částky prvního úroku ve výši téměř 35,4 mil. Kč) zadržoval také částku prvního úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, kterou nakonec dne 24. 1. 2019 předepsal na účet stěžovatelky.

[26] Pokud daňové orgány po dobu přes tři roky (od prosince 2015 do ledna 2019) prodlévaly s předepsáním prvního úroku ve výši téměř 35,4 mil. Kč, zcela jistě zatížily daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. Toto prodlení je třeba uchopit nezávisle na prvním pochybení (vyměření darovací daně v nesprávné výši). Správce daně, který daňovému subjektu včas (dle § 254 odst. 3 daňového řádu do 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí z 8. 12. 2015) nepředepsal úrok z prvotního neoprávněného jednání (za období od 3. 7. 2013 do 14. 12. 2015), ale předepsal jej až v lednu 2019, nemůže spoléhat na to, že se zproští povinnosti hradit další úroky z neoprávněného jednání, které náleží stěžovatelce ve vztahu k částce pozdě připsaného prvotního úroku. Skutečnost, že správce daně s tříletým zpožděním přiznal stěžovatelce úrok z neoprávněného jednání, jej nechrání před hrazením úroku dle § 254 odst. 1 z částky prvního úroku, kterou po dobu více než tři let zadržoval a až poté ji stěžovatelce předepsal na její osobní daňový účet (k povinnosti předepsat úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu z úřední povinnosti

* Zde autor upozorňuje, že rozsudkem 2 Afs 148/2017 „je v podstatě připuštěn úrok z úroku dle § 254. Danou judikaturu je třeba brát velmi s rezervou, ale faktem je, že NSS své názory koriguje jen minimálně. Daňovým subjektům je tak cesta ke získání úroku z úroku otevřena.“

pokračování

viz např. rozsudek ze dne 14. 12. 2017, čj. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, *EKO Logistics*, bod 42).

[27] Tím, že správce daně rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019 předepsal první úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu tento úrok oddělil od původní jistiny (původního daňového přeplatku). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku 2 Afs 148/2017 „vykryštalizovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou *sui generis*, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s předepsáním či vrácením částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání.

[28] Pokud tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely stejnému daňovému subjektu (jednak původní jistina, jednak prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle 254 daňového řádu. Na tom nic nemění ani polemika žalovaného, že stěžovatelka dostala na prvním úroku z prodlení více, než je částka, o kterou poklesla hodnota její peněz v čase. Stěžovatelce také nelze klást k tíži, že slovy žalovaného „vyčkávala“ s uplatněním druhé žádosti o přiznání prvního úroku dle § 254 od skončení řízení o její první žádosti, které daňové orgány nevyhověly (*nota bene* v situaci, kdy stěžovatelka rozhodně nebyla pasivní: stěžovatelka vyslyšela právní názor žalovaného, podala civilní žalobu podle zákona č. 82/1998 Sb. a druhou žádost o úhradu prvního úroku podala teprve v reakci na vývoj judikatury NSS, která vyjasnila, že i za dané situace má na zaplacení prvního úroku nárok). V této souvislosti NSS žalovanému připomíná, že stěžovatelka – v situaci předpokládané v § 254 daňového řádu – nemusela podávat žádnou žádost, jelikož správce daně měl první úrok ze svého neoprávněného postupu při vyměření darovací daně stěžovatelce předepsat na její osobní daňový účet z úřední povinnosti, řádně a včas (§ 254 odst. 1 a 3 daňového řádu).

[29] Dle NSS není správný argument, že stěžovatelka se může domoci náhrady újmy z pozdě předepsaného prvního úroku ve výši téměř 35,4 mil. Kč v řízení dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Pokud by se stěžovatelka musela domáhat náhrady újmy výlučně tímto způsobem, NSS by popřel vlastní smysl § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, jímž je „*předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla „pokryt“ právě výše daného úroku“* (rozsudky ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, *SLOT Group*, či 3 Afs 12/2017, *C-Energy Planá*, bod 39). Nynější situaci není třeba odlišovat od situace, kdy vzniká „první“ úrok z neoprávněného jednání správce daně. Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb. (k tomu srov. § 254 odst. 6 daňového řádu).

[30] NSS tedy neshledal, že by se závěry rozsudku 2 Afs 148/2017 dostaly do rozporu s rozsudkem 1 Afs 80/2009. Ani další judikatura, která dříve navazovala na rozsudek 1 Afs 80/2009 či později na 2 Afs 148/2017, nevytvořila rozpory, které by měl řešit rozšířený senát. Nyní rozhodující senát tedy neměl povinnost věc postoupit rozšířenému senátu (§ 17 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 6. května 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu