



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.,** IČO 49790480, Doubravecká 2760/1,
301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Masarykova 31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, č. j. 8820/20/5100-41456-711539

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, č. j. 8820/20/5100-41456-711539, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, č. j. 8820/20/5100-41456-711539 (dále též: „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil

rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 13. 2. 2019, č. j. 208269/19/2301-70462-401359 (dále též: „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), jímž byla zamítnuta žalobcova námitka proti nevyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Žalobní body

2. Žalobkyně uvedla, že má napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť jím byl popřen její nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, přestože jí měl být v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyplacen.
3. Dále žalobkyně upozornila na to, že je ve smyslu § 240 odst. 1 daňového řádu právní nástupkyní společnosti Plzeňská energetika a.s., která zanikla v důsledku fúze a ona je jejím jediným právním nástupcem. Žalobkyně rovněž zrekapitulovala celý průběh správního řízení, z něhož se podává, že žalobkyni nejprve byla na základě dodatečného daňového přiznání doměřena darovací daň ve výši -19 676 480 Kč, která jí byla následně vyplacena, avšak bez úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně proti tomuto postupu správce daně brojila námitkou, která byla žalovaným zamítnuta, žalobkyně však toto rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 15/2017-43, rozhodnutí žalovaného zrušil. Žalovaný následně rozhodnutí správce daně I. stupně změnil tak, že se žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 745 Kč přiznává. Tato částka byla dne 28. 12. 2018 připsána na účet žalobkyně.
4. Žalobkyně má však za to, že jí v souvislosti s posledně uvedeným rozhodnutím žalovaného náležel i další úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, uvedená částka 7 384 745 Kč měla být připsána na její účet řádně a včas, jak předpokládá § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, nikoli až po dalších téměř třech letech. To se však nestalo, žalobkyně proto podala proti postupu správce daně znovu námitku, která však byla již citovaným rozhodnutím správce daně I. stupně ze dne 13. 2. 2019, č. j. 208269/19/2301-70462-401359, zamítnuta.
5. Z toho důvodu se žalobkyně domnívá, že byla zkrácena na svých právech, když jí byl správcem daně opožděně vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně, který jí měl být správně vyplacen již v prosinci 2015, ale skutečně jí byl vyplacen až v prosinci 2018. Za dobu, kdy nemohla s částkou tohoto úroku ve výši 7 384 745 Kč disponovat, tedy za období od 31. 12. 2015 do 28. 12. 2018, požaduje kompenzaci ve výši dalšího úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.
6. Na podporu svého požadavku poukázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, který se týkal skutkově obdobné situace a z něhož jednoznačně vyplývá, že první úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 745 Kč dává svým jasným časovým ohraničením, tedy okamžikem, kdy měl být žalobkyni vyplacen dle § 254 odst. 3 daňového řádu, stává novou jistinou a jeho včasné neuhrazení zakládá nárok na kompenzaci toho, že daňový subjekt nemohl s příslušnou částkou po určité době, která je v dané věci také jasně ohraničená, disponovat. Polemika s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, na kterou své rozhodnutí založil žalovaný, je dle žalobkyně nesprávná.
7. Žalobkyně trvá na tom, že je třeba postupovat v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženého v citovaném rozsudku, přičemž právní názor žalovaného, podle něhož správce daně v podstatě neodpovídá za pozdní připsání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, neobstojí, neboť z § 254 odst. 3 daňového řádu vyplývá povinnost správce

daně připsat úrok do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné. Jestliže tedy žalobkyni vznikl rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43481/15/5100-31461-702147, přeplatek na dani ve výši 19 676 480 Kč, byl správce daně povinen jí úrok za období od 16. 5. 2013 do 15. 1. 2016, v němž byla uvedená částka správcem daně protiprávně zadržována, vrátit do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí ze dne 15. 12. 2015, a to i bez žádosti. Správce daně tak však neučinil a úrok ve výši 7 384 745 Kč vyplatil až dne 28. 12. 2018 pod tlakem judikatury Nejvyššího správního soudu a rozsudku Krajského soudu v Plzni. Správce daně tak po dobu více než tři let protiprávně zadržoval prostředky žalobkyně ve výši 7 384 745 Kč, z čehož žalobkyni vznikla újma, kterou je třeba jí kompenzovat, neboť lze stěží připustit, aby mohly daňové orgány ignorovat zákonnou lhůtu k vyplacení úroku a prostředky náležející daňovému subjektu si po libovolnou dobu ponechat. Právě úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje paušalizovanou náhradu škody ve vztahu k náhradě škody dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci a slouží k tomu, aby bylo předcházeno komplikovaným sporům dle uvedeného zákona. Celkově lze dle žalobkyně konstatovat, že žalovaný neuvádí žádné argumenty, které by již nebyly Nejvyšším správním soudem vzaty v potaz a vypořádány. Žalovaný se tedy sice zjevně s názorem Nejvyššího správního soudu neztotožnil, současně ale nepředkládá žádnou relevantní argumentaci, která by mohla podobnému a propracovanému odůvodnění jeho rozsudku konkurovat. Dle žalobkyně nelze přisvědčit ani argumentu žalovaného, podle něhož je citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ojedinělý a není podepřen žádnou následující judikaturou, neboť Nejvyšší správní soud od jeho vydání o žádné skutkové obdobné věci nerozhodoval.

Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

8. Žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl. Ve svém vyjádření nejprve zrekapituloval průběh řízení a námitky, jež žalobkyně vznesla v podané žalobě. K věci pak uvedl, že v případě žalobkyně nebyla splněna již první podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, tj. existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Žalovaný zásadně nesouhlasí s tím, že by takovým rozhodnutím mělo být rozhodnutí o námitce č. j. 186753/16/2301-70462-402765 ze dne 18. 3. 2016, které bylo v rámci rozhodnutí o odvolání č. j. 55320/18/5100-41458-711929 ze dne 17. 12. 2018 změněno tak, že žalobci byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 754 Kč. Úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu se totiž nepřiznává rozhodnutím o stanovení daně (tuto skutečnost považuje za významnou rovněž Nejvyšší správní soud, neboť ten sám zdůrazňuje, že před podáním případné námitky se jedná toliko o postup faktický - k uvedenému blíže bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2017-23 ze dne 28. 2. 2017). Z § 254 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se přiznává a předepisuje na osobní daňový účet daňového subjektu, aniž by za tímto účelem správce daně musel vydávat nějaké rozhodnutí. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu je prostředkem ochrany proti postupu správce daně námitka dle § 159 daňového řádu, ovšem s tím rozdílem, že proti rozhodnutí o námitce se lze v tomto případě odvolat. V tomto ohledu je podstatné, že námitku dle § 159 odst. 1 daňového řádu lze podat toliko proti úkonu správce daně, který není rozhodnutím, proti němuž zákon připouští podání odvolání. Pokud tedy správce daně v rozhodnutí o námitce č. j. 186753/16/2301-70462-402765 ze dne 18. 3. 2016

zkonstatoval, že žalobci nárok na vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně nenáleží, je jen těžko udržitelná konstrukce, podle které lze považovat takové rozhodnutí za rozhodnutí o stanovení daně, a to zvláště za situace, kdy takové rozhodnutí nelze podřadit pod žádnou z definic rozhodnutí o stanovení daně dle § 147 daňového řádu. Pokud potom žalovaný toto rozhodnutí o námitce v odvolacím řízení změnil v tom smyslu, že shledal pochybení správce daně při nepřiznání úroku a zkonstatoval existenci nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně v konkrétní výši, nelze hovořit o změně rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť zde neexistuje povinnost stanovená či deklarovaná tímto rozhodnutím, ale toliko posouzení zákonnosti faktického úkonu správce daně. V uvedeném případě se tak nejedná pouze o formální aspekty rozhodování v dané věci, ale zejména o to, co je obsahem těchto rozhodnutí. S ohledem na to, že tedy nebyla splněna již první podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž obě musejí být splněny kumulativně, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, lze uzavřít, že žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně v projednávaném případě nevznikl.

9. Žalovaný také nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že zadržováním úroku z neoprávněného jednání správce daně jí vznikla újma, kterou je jí třeba kompenzovat. Druhou z podmínek, která musí být dle § 254 daňového řádu splněna pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, je, že na základě rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). V daném případě však nejenomže nebyla splněna první podmínka, neboť nebylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, ale žalobkyně ani neuhradila žádnou peněžitou částku (daň). Údajnou finanční újmu, která žalobkyni měla plynout z toho, že úrok z neoprávněného jednání správce daně byl přiznán až po té, co bylo ve správním soudnictví zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017, č. j. 1253/17/5100-41458-711929, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí o námitce ze dne 18. 3. 2016, č. j. 186753/16/2301-70462-402765, tak nelze žalobkyni kompenzovat prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nebyla splněna ani jedna zákonem stanovená podmínka vzniku nároku na tento úrok.
10. Zcela nepodložené a absurdní je dle žalovaného tvrzení žalobce, že by daňové orgány tímto způsobem mohly ignorovat zákonnou lhůtu k vyplacení úroku a prostředky si po libovolnou dobu ponechat. V daném případě správce daně neignoroval námitku žalobkyně k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale naopak na ni zareagoval rozhodnutím o námitce ze dne 18. 3. 2016, které bylo následně potvrzeno rozhodnutím o odvolání ze dne 12. 1. 2017. V uvedených rozhodnutích přitom správce daně řádně zdůvodnil, na základě čeho má za to, že žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně nenáleží. Skutečnost, že právní názor správce daně a žalovaného byl následně revidován v rámci správního soudnictví, nemůže na této skutečnosti nic změnit. Ze strany správce daně se tedy nejednalo o libovůli spočívající v jakémsi pozdržení předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale naopak o přezkoumatelně zdůvodněný právní názor, na základě kterého měl správce daně za to, že žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně nenáleží.
11. Požadavek žalobkyně na přiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně je podle žalovaného navíc v rozporu se zásadou zákazu anatocismu, tj. úročení úroků, která je platná i pro daňové řízení. Zákaz úročení úroků je považován za obecnou právní zásadu

a dlouhodobě na něm staví doktrína i judikatura (nejen) správních soudů. Zásadou zákazu anatocismu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45. Obecná zásada zákazu anatocismu v českém právním řádu byla prolomena účinností § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Zákonodárce však úročení úroků výslovně umožnil pouze v oblasti práva soukromého, a to za přesně stanovených podmínek: 1) pokud si to strany výslovně sjednají nebo 2) jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu. Výslovná úprava dalšího úročení úroků v občanském zákoníku však sama o sobě nemůže představovat důvod pro připuštění anatocismu i v jiných právních odvětvích. Aby mohly být úročeny úroky i v daňovém právu, musel by to daňový řád či jiný z daňových zákonů výslovně stanovit tak, jak to učinilo § 1806 občanského zákoníku. Takové ustanovení se však v právním řádu nevyskytuje a nemůže je nahradit ani úmysl zákonodárce kompenzovat daňovému subjektu skutečnost, že dočasně nemohl užívat peněžitou částku, která mu oprávněně náleží. Nelze se ani uchýlit k použití analogie, neboť tento postup slouží k zaplnění mezery v právu, tedy k zaplnění nezamýšlené neúplnosti právního řádu. Skutečnost, že se zákonodárce rozhodl nepřipustit bez dalšího úročení úroků, nicméně mezerou v právu není, neboť úročení úroku není principem, který by byl imanentní právnímu řádu jako celku a který by zákonodárce opomněl vzít v potaz. Ostatně ani v rekodifikovaném soukromém právu není úročení úroků stanoveno jako obecné pravidlo, ale je omezeno jen na vyjmenované případy, jakkoli by ekonomická teorie vedla k závěru, že věřitel by měl být spravedlivě kompenzován úrokem z jistiny i úrokem z úroků (k uvedenému rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 9/2017- 56 ze dne 17. 10. 2019).

12. Žalovaný dodal, že v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do dne 31. 12. 2010, byl upraven institut úroku z prodlení. V odst. 9 tohoto ustanovení bylo zakotveno pravidlo, že mj. u nedoplatek na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká. Stejně pravidlo bylo přejato i do daňového řádu, konkrétně do § 253 odst. 3 daňového řádu, podle kterého u nedoplatek na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy úrok z prodlení nevzniká, což lze považovat za jasně projevenou vůli zákonodárce stran zákazu anatocismu v daňovém řízení. Byť se zmíněné ustanovení výslovně týká zákazu úročení úroku z prodlení, při užití analogického výkladu na základě *analogie legis*, neboť v daňovém řádu je obsažena právní norma, která předmětnou právní otázku výslovně upravuje u institutu se stejným účelem, lze uzavřít, že pokud je anatocismus, tedy úročení úroků, zakázán v případě úroku z prodlení, je nutno tento vyloučit na základě *analogie legis* i v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ostatně toto potvrzuje i komentářová literatura, která k uvedenému ustanovení uvádí, že „úrok z úroku není přípustný, obecně není přípustné úročení příslušenství daně“ (BAXA, Josef aj., 2011. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, komentář k ustanovení § 253 odst. 3 daňového řádu).
13. Pokud žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017, ze kterého podle ní vyplývá, že první úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 745 Kč se svým jasným časovým ohraničením (od 15. dne ode dne účinnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015) stal „jistinou“ a jeho včasné neuhrazení zakládá nárok na kompenzaci za to, že žalobkyně nemohla s příslušnou částkou po určité době disponovat, uvádí k tomu žalovaný, že odkazovaný rozsudek druhého senátu Nejvyššího správního soudu je rozsudek vybočující z ustálené judikatury, který dosud nebyl následován a doplněn konstantní judikaturou. S ohledem na datum

vydání rozsudku (14. 12. 2017) přitom nelze přijmout vysvětlení, že důvodem pro nenásledování rozsudku další judikaturou Nejvyššího správního soudu je jeho relativní recentnost, když od doby vydání rozsudku uplynuly více než 2 roky. Ostatně skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, neprolomil zásadu zákazu anatocismu v daňovém řízení, potvrdila i následná judikatura správních soudů (k uvedenému např. již výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56). Nadto je z citovaného rozsudku druhého senátu Nejvyššího správního soudu zřejmé, že soud v podstatě nepopřel závěr, že princip anatocismu platí také pro řízení daňové, pouze shledal, že v případě, kdy částka úroku již „vykrystalizovala“ a je pevně ohraničena a dána pevnou částkou (tedy nejde o průběžně přirůstající příslušenství), lze tuto částku chápat jako novou jistinu *sui generis*. S tímto rozlišením na přirůstající a již nepřirůstající úrok se však žalovaný nemůže ztotožnit, neboť v obou případech jde stále o příslušenství daně, které již dále nelze úročit, přičemž soud v citovaném rozsudku nepředložil k této své úvaze dostatečné argumenty k tomu, aby obecně uznávaný zákaz anatocismu prolomil. Odlišení předestřené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, není přesvědčivé také proto, že ukončení narůstání úroku po zaplacení jistiny (tedy vykrystalizování úroku do pevné částky) je vlastností, kterou má (nebo potenciálně může mít) každý úrok. Jde tedy v podstatě pouze o odlišení časové, podle kterého by v okamžiku, kdy úrok přestane narůstat, bylo možné úročit každý úrok. Žalovaný v tomto ohledu dodal, že byť je úrok (a tedy i úrok z neoprávněného jednání správce daně) daní v širším slova smyslu (§ 2 odst. 1 daňového řádu), stále se jedná o příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu, které nemůže být nikdy jistinou (ani *sui generis*), z níž by se odvíjelo další příslušenství daně. Pod pojmem jistina je totiž nutné chápat pouze hlavní dluh, ke kterému příslušenství teprve přirůstá.

14. Konečně žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně o tom, že by v žalobou napadeném rozhodnutí nepředložil relevantní argumentaci, která by mohla rozsudku druhého senátu Nejvyššího správního soudu konkurovat. Naopak žalovaný má za to, že v žalobou napadeném rozhodnutí v bodech 20 a 22 přezkoumatelným způsobem postavil na jisto, že zásada zákazu anatocismu je platná i pro daňové řízení, což podpořil i odkazem na následně vydaný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56 a v bodech 25 až 29 žalobou napadeného rozhodnutí potom podrobně zdůvodnil, z jakého důvodu nelze závěry druhého senátu Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017 aplikovat na případ žalobce. Jak žalovaný uvedl v bodě 28 žalobou napadeného rozhodnutí, druhý senát Nejvyššího správního soudu sice v předmětném rozsudku v bodě 40 citoval závěry z rozsudku č. j. 1 Afs 80/2009-45 ze dne 29. 10. 2009, ovšem z odůvodnění rozsudku zároveň žádným způsobem nevyplývá, že by soud popřel dosavadní judikaturní závěry ohledně zákazu anatocismu v daňovém řízení. Druhý senát Nejvyššího správního soudu se naopak v bodech 41 a 42 rozsudku snažil odlišit jím projednávanou věc od dosavadní judikatury tím, že pokud částka úroku již „vykrystalizovala“ a je ohraničena pevnou částkou, lze takovou pevnou částku chápat jako jistinu *sui generis* a tuto dále úročit. S tímto závěrem se však žalovaný nemůže ztotožnit, což zdůvodnil v bodech 26 a 27 žalobou napadeného rozhodnutí (viz taktéž body 23 a 24 tohoto vyjádření). Žalovaný dále v bodě 24 žalobou napadeného rozhodnutí podrobně vylíčil, z jakého důvodu nemůže být rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 3 daňového řádu považováno za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Uvedená argumentace žalovaného přitom přímo

vyvrací závěr druhého senátu Nejvyššího správního soudu uvedený v bodě 38 rozsudku.

15. Ve své replice k vyjádření žalovaného uvedla žalobkyně, že na svém právním názoru uvedeném v žalobě i nadále trvá. Zopakovala, že skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, není možno považovat za exces, neboť Nejvyšší správní soud žádný další podobný případ neprojednával. To ovšem není důvod, aby závěry obsažené v tomto rozsudku nebyly respektovány.

Posouzení věci krajským soudem

16. Soudní řízení správní je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též: „S. ř. s.“).
17. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci vyjádřili souhlas.
18. Ze správního spisu vedeného ve věci vyplývá, že žalobkyně podala dne 26. 3. 2012 daňové přiznání k dani darovací z důvodu bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů pro výrobu elektřiny v roce 2012. Daň darovací byla vyměřena platebním výměrem ze dne 6. 6. 2012 ve výši 33 421 216 Kč a následně byla i uhrazena. Dne 20. 2. 2013 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani darovací, ve kterém uvedla hodnotu bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů ve výši 0 Kč a hodnotu nabytých emisních povolenek osvobozených podle § 20 odst. 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Správce daně s tvrzením žalobkyně nesouhlasil a dodatečným platebním výměrem doměřil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2013 zamítl. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 3/2014-57, však bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2013 zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Vázán citovaným rozsudkem žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43481/15/5100-31461-712147, dodatečný platební výměr změnil tak, že daň darovací doměřil o 19 676 480 Kč nižší oproti poslední známé dani. Rozdíl ve výši 19 676 480 Kč byl na osobní daňový účet žalobkyně předepsán dne 16. 12. 2015. Dne 18. 12. 2015 podala žalovaná žádost o vrácení přeplatku na dani darovací, které bylo vyhověno a příslušná částka jí byla dne 15. 1. 2016 vrácena na její bankovní účet.
19. Dne 25. 1. 2016 podala žalovaná námitku ve smyslu § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, v níž tvrdila, že jí v souvislosti se změnou dodatečného platebního výměru vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně námitku rozhodnutím ze dne 18. 3. 2016 zamítl. Žalobkyně se proti rozhodnutí odvolala, přičemž správce daně odvolací řízení rozhodnutím ze dne 12. 5. 2016 zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. K odvolání žalobkyně však bylo toto rozhodnutí o zastavení řízení zrušeno rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 5. 2016 a následně odvolání rozhodnutím ze dne 12. 1. 2017 zamítl. I toto rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Plzni shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 15/2017-43, rozhodnutí žalovaného zrušil. Kasační stížnost žalovaného byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4 Afs 212/2018-35, zamítnuta. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, resp. Krajského soudu v Plzni žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2018 předchozí rozhodnutí o námitce ze dne 18. 3. 2016 změnil a žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 754 Kč. Uvedená částka byla na bankovní účet žalobkyně vrácena dne 28. 12. 2018.

20. Dne 25. 1. 2019 podala žalobkyně námitku, ve které tvrdil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 745 Kč jí měl být předepsán na její osobní daňový účet do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015. Odkazovala při tom na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 13. 2. 2019 správce daně námitku žalobkyně zamítl. Žalovaný pak napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně.
21. Ze shora rekapitulovaného obsahu žaloby, vyjádření žalovaného a repliky k němu vysvítá, že podstata projednávané věci se koncentruje do sporné otázky, zda žalobkyni vzniklo právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu ve formě „úroku z úroku“ či nikoli. Jedná se tedy o otázku právního posouzení věci.
22. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu: *„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 výši 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.“*
23. Podle třetího odstavce téhož ustanovení: *„Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.“*
24. Dle čtvrtého odstavce téhož ustanovení: *„Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.“*
25. Podle šestého odstavce téhož ustanovení: *„Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“*
26. Soud nejprve v obecné rovině předesílá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu je svébytným institutem daňového práva. Bylo by proto chybou, pokud by byly na základě povrchně vedené analogie s jinými instituty daňového práva, jakkoli s těmi, které jsou svou konstrukcí rovněž úrokem (např. jako úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že z nich vyplývají zcela stejné důsledky a vztahují se na ně zcela stejná pravidla.
27. O úroku z vratitelného přeplatku, stejně jako o úroku z neoprávněného jednání správce daně tak sice obecně lze konstatovat, že jde o nástroje daňového práva postihující neoprávněné zadržování finančních prostředků náležejících daňovému subjektu, majícími tedy stejně jako v rovině soukromého práva roli reparační (náhrada škody za nemožnost disponovat vlastními prostředky) a roli motivační (stimulující správce daně k řádnému plnění jeho povinností, v tomto směru k vydání neoprávněně zadržovaných prostředků). Bylo by nicméně nesprávné jen z tohoto důvodu přehlédnout, že jde o úroky rozdílné, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší (k tomu srovnej např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47). Byť se tedy v obou případech jedná o úrok, postavení v systematické zákona a podstata obou těchto institutů nejsou totožné, a proto při posuzování specifických právních otázek je nutno vycházet z pečlivé analýzy příslušné právní úpravy a nelze bez dalšího přenášet právní závěry týkající se jednoho z nich automaticky i na druhý a *vice versa*.

28. Právě proto není možné z toho, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, kterým zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56 (jímž ve svém vyjádření k žalobě argumentuje žalovaný), dovozovat, „že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017 neprolomil zásadu zákazu anatocismu v daňovém řízení, potvrdila i následná judikatura správních soudů“, jak tvrdí žalovaný, prakticky nic dovozovat ve vztahu k možnosti anatocismu v úpravě úroku z neoprávněného jednání správce daně. Prve zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu zamítající kasační stížnost podanou proti žalovaným zmíněnému rozsudku Krajského soudu v Praze se totiž týká právní úpravy úroku z vratitelného přeplatku; zobecňovat jeho závěry tak, že anatocismus je nepřipustný i v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně proto nelze, neboť se k němu 4. senát Nejvyššího správního soudu nevyjadřoval, přestože mu, jak plyne z odůvodnění jeho rozsudku, byl rozsudek 2. senátu znám. V odstavci 40 odůvodnění svého rozsudku ostatně výslovně uvedl, že se úrokem z neoprávněného jednání správce daně vůbec nezabýval. V opačném případě by mu ostatně nezbyvalo, než věc předložit se svým odlišným právním názorem rozšířenému senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s., což rovněž neučinil.
29. Ze shora řečeného tedy vyplývá jednak to, že Nejvyšší správní soud nekonstatoval, že by byl anatocismus v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně vyloučen, jednak to, že nebyl překonán názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, který stanoví podmínky, za kterých daňovému subjektu nárok na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně vznikne.
30. Možnost vzniku nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně akceptuje i doktrína, která se rovněž o citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu opírá. Kupříkladu Tomáš Rozehnal uvedl následující: „Zajímavou otázku představuje možnost požadovat úrok z úroku. NSS (2 Afs 148/2017) se zabýval sporem, kdy správce daně nevyhověl daňovému subjektu ve věci předpisu úroku dle § 254, přičemž následně došlo k revizi jeho postupu nadřízeným správcem daně. Soud dovodil, že i v případě, kdy není vydáváno rozhodnutí o stanovení daně, ale kupř. jen sdělení správce daně ohledně nepředepsání úroku, dá se jakákoliv jeho následná změna podřadit pod § 254 odst. 1. Tím 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 k získání úroku z úroku otevřena.“ (ROZHENAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 500s, strana 444).
31. Krajský soud v Plzni se v projednávané věci cítí vázán východiskem, ke kterému Nejvyšší správní soud dospěl ve svém rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a bude z nich v této věci vycházet.
32. Proto je třeba stručně zrekapitulovat, jakými okolnostmi je podmíněn vznik nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně dle citovaného rozsudku Nejvyššího

správního soudu. Kasační soud vyšel ze znění § 254 odst. 1 daňového řádu, podle něhož: *„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 výši 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.“* Poté dospěl k závěru, že daňový přeplatek je „daní“ ve smyslu legální definice daňového řádu, což se týká i platby úroku daňovému subjektu (odst. 30 citovaného rozsudku). Pokud pak jde o otázku, zda je úrok přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně“, uzavřel Nejvyšší správní soud, že: *„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.“* (odst. 36 citovaného rozsudku), přičemž nezákonnost může v kontextu věci spočívat zejména v tom, že je daňovému subjektu odepřen úrok z neoprávněného jednání správce daně, na který má jinak právo. Tato východiska, se kterými se Krajský soud v Plzni ztotožňuje, pak vyvracejí námitky žalovaného uplatněné v jeho vyjádření k žalobě v této věci.

33. Konečně se v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že podmínkou přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je jeho „vykrystalizování“ do pevné částky (odst. 42 citovaného rozsudku). Surčitým zjednodušením lze konstatovat, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je vykrystalizován tehdy, je-li známa jeho výše (a tento úrok již tedy dále nenarůstá, je finalizován). Tak tomu je v případě, že jej lze určit z konkrétní jistiny za použití konkrétní sazby a za konkrétní čas. Je-li v konkrétní věci možno za tyto neznámé dosadit již známé hodnoty, pak je úrok vykrystalizovaný.
34. Krajský soud v Plzni konstatuje, že všechny shora uvedené podmínky byly splněny i v projednávané věci. Jak je patrné ze shora provedené rekapitulace průběhu správního řízení, i v případě žalobkyně došlo na základě dodatečného daňového přiznání k doměření darovací daně částce o 19 676 480 Kč nižší, než byla původně stanovená daň. Žalobkyni v souvislosti s tím vzniklo právo nejen na vrácení přeplatku (k čemuž došlo dne 15. 1. 2016) na této dani původně předepsaného na její daňový účet (k tomu došlo dne 16. 12. 2015), ale i na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Původně (na základě námitky ze dne 25. 1. 2016) však žalobkyni správce daně a žalovaný nárok na tento úrok odepřel, přestože o jeho přiznání měl rozhodnout z úřední povinnosti ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu. Vyplatil jej ve výši 7 384 745 Kč nakonec až dne 28. 12. 2018 po rozsudcích Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 15/2017-43, respektive Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4 Afs 212/2018-35.
35. Z toho pak jednoznačně vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně lze i v této věci považovat za „vykrystalizovaný“ ve smyslu závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, neboť je identifikovatelná jak jeho jistina (tedy částka „původního“ úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 384 745 Kč, kterou správce daně žalobkyni z úřední povinnosti ve stanovené lhůtě nepředepsal), tak doba, od kdy a do kdy má tento „nový“ úrok plynout (tedy ode dne, kdy měl být žalobkyni tento úrok předepsán do dne, kdy předepsán skutečně byl), stejně jako úroková míra stanovená zákonem.

36. Za takové situace nutno uzavřít, že nárok žalobkyně na tento úrok z neoprávněného jednání správce daně je dán. Opačné stanovisko žalovaného, o které se opírá napadené rozhodnutí, je tedy nesprávné.

Závěr a náklady řízení

37. Jelikož soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že žaloba byla podána důvodně, rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 1 s. ř. s. o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. V dalším řízení bude na žalovaném, aby, vázán ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem soudu vyjádřeným v tomto rozsudku, znovu posoudil odvolání podané žalobkyní proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně a příslušným způsobem ve věci znovu rozhodl.
38. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, soud přiznal náhradu nákladů řízení před soudem ve výši 3 000 Kč, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně proti žalovanému uplatnila právo na náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč představující zaplacený soudní poplatek za žalobu, a soud jejímu návrhu z důvodu úspěchu ve věci vyhověl. Žádné další náklady řízení žalobkyně nepožadovala.
39. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 18. listopadu 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu