



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, se sídlem Doubravecká 2760/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020, čj. 8820/20/5100-41456-711539, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 11. 2020, čj. 77 Af 11/2020-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[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] Žalobkyně¹ bezúplatně nabyla přidělené emisní povolenky. V návaznosti na to podala dne 26. 3. 2012 daňové přiznání k dani darovací. Správce daně jí vyměřil daň ve výši přes 33,4 mil. Kč (platební výměr ze dne 6. 6. 2012), kterou žalobkyně uhradila. Dne 20. 2. 2013 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, v němž uvedla, že jí ve vztahu k bezúplatnému nabytí povolenek nevznikla povinnost platit darovací daň. Správce daně nesouhlasil (dodatečný platební výměr ze dne 14. 5. 2013). Odvolání proti tomuto

¹ Přesněji řečeno emisní povolenky nabyla právní předchůdkyně nynější žalobkyně – společnost Plzeňská energetika, a.s., která zanikla v důsledku fúze s žalobkyní.

platebnímu výměru žalovaný zamítl (rozhodnutí ze dne 4. 12. 2013). Krajský soud v Plzni rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 31. 7. 2015, čj. 30 Af 3/2014-57, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný pak změnil dodatečný platební výměr ze dne 14. 5. 2013 tak, že darovací daň doměřil o cca 19,7 mil. Kč nižší oproti poslední známé dani. Částku téměř 19,7 mil. Kč pak předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 16. 12. 2015. Dne 18. 12. 2015 podala žalobkyně žádost o vrácení přeplatku na dani darovací. Přeplatek vrátil správce daně dne 15. 1. 2016 na její bankovní účet.

[3] V návaznosti na to žalobkyně dne 25. 1. 2016 podala námitku dle § 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; po procesních peripetiích žalovaný toto odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 12. 1. 2017. K další žalobě Krajský soud v Plzni zrušil i toto rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 31. 5. 2018, čj. 30 Af 15/2017-43; kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku NSS zamítl rozsudkem ze dne 13. 9. 2018, čj. 4 Afs 212/2018-35). Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 17. 12. 2018 změnil předchozí rozhodnutí o námitce ze dne 18. 3. 2016 a žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši téměř 7,4 mil. Kč. Uvedená částka byla na bankovní účet žalobkyně vrácena dne 28. 12. 2018.

[4] Dne 25. 1. 2019 podala žalobkyně námitku, ve které tvrdila, že úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši cca 7,4 mil. Kč jí měl být předepsán na osobní daňový účet do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015. Domáhala se tedy přiznání (druhého) **úroku z neoprávněného jednání správce daně**. Odkazovala přitom na závěry rozsudku ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36. Správce daně námitku žalobkyně zamítl (rozhodnutí ze dne 13. 2. 2019). Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 4. 3. 2020 zamítl odvolání žalobkyně.

[5] Žalobkyně se potřetí bránila žalobou, tentokrát proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2020. Krajský soud jí opět vyhověl. Navzdory námitkám žalovaného se krajský soud ztotožnil se závěry rozsudku 2 Afs 148/2017.

[6] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost. Domnívá se, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Namítá také, že krajský soud nesprávně a nekriticky vycházel ze závěrů rozsudku 2 Afs 148/2017, aniž se vypořádal s oponenturou, kterou mu stěžovatel předložil. Dále stěžovatel polemizuje se závěry rozsudku 2 Afs 148/2017. Považuje je za odklon od dosavadní judikatury. Předepsaný úrok z neoprávněného jednání správce daně je příslušenstvím daně, tzn. nikdy se nemůže stát samotnou daní. Stěžovatel také zpochybňuje, že rozhodnutí o námitce dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu bylo rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu. Nadto krajský soud nerespektoval obecný zákaz anatocismu (úročení úroků) v daňovém právu. Stěžovatel navíc v doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 5. 2021 polemizoval se závěry nedávného rozsudku ze dne 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*.

[7] Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Úvodem NSS popírá, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Ač stěžovatel v osmistránkovém vyjádření k žalobě důsledně popíral pětistránkovou žalobu, krajský soud nepochybil, pokud se detailně nevěnoval každému dílčímu argumentu stěžovatelova vyjádření. Ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, až v druhé řadě, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek potřebné, reaguje i na vyjádření k žalobě. Není pravda, že by krajský soud nereagoval na argumenty stěžovatele shrnuté zejména v bodě 26 kasační stížnosti. V bodě 32 napadeného rozsudku jasně navázal na východiska rozsudku 2 Afs 148/2017 a potvrdil, že pro účely § 254 odst. 1 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, tzn. zda skutečně jde o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu legální definice, ale důležité je to, zda sporné rozhodnutí bylo nezákonné. Uvedl, že žalobkyni byl odepřen úrok dle § 254 odst. 1, tzn. finanční částka, na kterou má jinak právo. Krajský soud v bodě 26 rozsudku vysvětlil, že § 254 daňového řádu je svébytným institutem daňového práva, a nelze tedy na základě analogie dovozovat pravidla, která § 254 nepředpokládá. Krajský soud neopomněl ani zmínit zákaz anatocismu (body 28 až 30 napadeného rozsudku) či nesouhlas stěžovatele ohledně „vykrytalizování“ úroku do pevné částky (body 33 až 35 tamtéž). Krajský soud tedy nic zásadního neopomněl. Nutno zdůraznit, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30).

[10] NSS předesílá, že stejné právní otázky, jako ty, které vznesl stěžovatel, řešil NSS v rozsudku 10 Afs 382/2020, *Elektrárny Opatovice*. NSS nerozhodl o obou věcech, tj. o věci *Elektrárny Opatovice* a o věci nynější, současně. Stěžovateli tím poskytl prostor k reakci na závěry rozsudku *Elektrárny Opatovice*. Stěžovatel dne 26. 5. 2021 doplnil původní argumentaci; v ní polemizuje s dílčími závěry rozsudku *Elektrárny Opatovice*.

[11] Nutno zdůraznit, že NSS se v rozsudku *Elektrárny Opatovice* jasně postavil za závěry rozsudku 2 Afs 148/2017. Navíc rozsudek druhého senátu – v reakci na nové kasační námitky – podepřel další argumentací, která taktéž vyvrací výtky, jež vznesl stěžovatel v nynější kasační stížnosti. Proto lze stěžovatele v podrobnostech odkázat na věc *Elektrárny Opatovice*. NSS jen rekapituluje ty části odůvodnění rozsudku *Elektrárny Opatovice*, které vyvracejí stěžovatelovy námitky, a také reaguje na doplnění kasační stížnosti.

[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 a v rozsudku *Elektrárny Opatovice*):

„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 dělení správy.“ (zvýraznění doplněno)

[13] NSS v rozsudku 10 Afs 382/2020, *Elektrárny Opatovice*, potvrdil, že v případě nepředepsání **prvního** úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, resp. jeho pozdního předepsání, vzniká daňovému subjektu právo na **druhý** úrok dle § 254 odst. 1, který se počítá z hodnoty částky vzniklé jako první pozdě předepsaný úrok. V rozsudku *Elektrárny Opatovice*, body 14 a násl. NSS odmítl, že by v kontextu úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu bylo možné uplatnit § 253 odst. 3 daňového řádu, dle něhož úrok z prodlení nevzniká u nedoplatku na příslušenství daně. NSS vysvětlil, že § 253 odst. 3 se neváže k úroku dle § 254 odst. 1, ale jen k úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Stěžovatel nemá pravdu, že účel obou druhů úroků (dle § 254 odst. 1 i dle § 252 daňového řádu) je stejný, což dostatečně vysvětlil NSS v rozsudku *Elektrárny Opatovice*, body 15 až 17. Funkce těchto úroků jsou podobné, účel nikoli. V tomto smyslu je nepřipadný odkaz na závěry rozsudku dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, č. 2384/2011 Sb. NSS, *Opatství Staré Brno*. Tento rozsudek se jednak zabýval výkladem zásady zákazu úročení úroků za jiné právní úpravy, tzn. § 64 odst. 6 a § 63 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jednak jsou ve světle současné judikatury některé jeho dílčí závěry nepoužitelné. Úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu rozhodně *nemá sankcionovat* správce daně, ale daňovému subjektu poskytnout *náhradu zhodnocení peněz*, s nimiž nemohl v důsledku nezákonného postupu správce daně disponovat (k tomu viz rozsudek ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, *SLOT Group* a navazující judikaturu).

[14] V rozsudku *Elektrárny Opatovice*, body 19 a 20, NSS vyvrátil i domněnku, že by rozsudek 2 Afs 148/2017 byl v rozporu se starším rozsudkem 1 Afs 80/2009, *Opatství Staré Brno*. Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti kritizuje NSS za závěr, že s účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, se *rozplynul* nosný argument rozsudku *Opatství Staré Brno*. Jak však NSS již vysvětlil v rozsudku *Elektrárny Opatovice*, ve věci *Opatství Staré Brno* stavěl na potřebě zachovat jednotu a vnitřní bezrozpornost právního řádu za situace, kdy tehdejší soukromé právo zapovídalo brání úroků z úroků (k tomu se váže i starší komentář^{**}, který cituje stěžovatel v bodě 4 kasační stížnosti). Je pravda, že tehdejší civilní judikatura z tohoto pravidla dovodila výslovné výjimky. Avšak tyto judikaturou vytvořené výjimky tehdy nezbořily zásadu zákazu úroků z úroků v psaném právu. Zákonodárce v § 1806 občanského zákoníku zakotvil možnost úročení úroků až od začátku roku 2014. Tím v pozitivním právu rozmělnil dosavadní paušální zákaz brání úroků z úroků. Právě jedna ze skutkových podstat § 1806, která umožňuje úročení úroků (úrok z protiprávního činu), nápadně připomíná úrok z neoprávněného jednání správce daně. Ostatně úrok z protiprávního činu (soukromoprávního deliktu) v prostředí daňového práva nachází svůj funkční obraz v daňovém právu právě v § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2021. Stěžovatel se tedy mýlí, že nosný argument rozsudku *Opatství Staré Brno* je stále živý a platný.

[15] Na tom nic nemůže změnit ani stěžovatelův odkaz na rozsudek ze dne 26. 5. 2020, čj. 4 Afs 13/2020-32, *EKO Logistics*, v němž NSS nezrušil jemu předcházející rozsudek krajského soudu, který se vymezil vůči závěrům rozsudku 2 Afs 148/2017. Rozsudek *EKO Logistics* se týkal jiné situace, než je ta, ze které pramení nynější spor. NSS v rozsudku *EKO*

^{**} BAXA, Josef. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. K § 253 odst. 3 daňového řádu.

pokračování

Logistics vůbec nemusel kritizovat závěry krajského soudu v tehdejší věci, a to ani jako *obiter dictum*. V důsledku rozsudku *Elektrárny Opatovice* padají i odkazy stěžovatele na judikaturu krajských soudů v souvisejících věcech, tzn. i odkazy v bodě 6 doplnění kasační stížnosti.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že jednou předepsaný, resp. vyplacený úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu nemůže změnit svou povahu. Navždy zůstává příslušenstvím daně.

[17] NSS k tomu uvádí, že částka, která dle § 254 daňového řádu vznikla jako první úrok a kterou měl řádně a včas předepsat správce daně, je daní v širším slova smyslu (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Proto je namístě, aby se s tímto přeplatkem (či vratkou daně) zacházelo stejně jako s každou jinou daní. Nutno doplnit, že § 2 odst. 4 daňového řádu za daň považuje také příslušenství daně, kterým jsou dle § 2 odst. 5 i úroky. Úroky sledují osud daně (10 Afs 382/2020, *Elektrárny Opatovice*, bod 21). Tím, že správce daně 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, „vykrytalizovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet. Tato částka se stala novou jistinou *sui generis*, nadále nesledovala osud hlavní jistiny, původního daňového přeplatku (*Elektrárny Opatovice*, bod 27).

[18] Přestože NSS popřel stěžovatelovu domněnku, že úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu navždy zůstane příslušenstvím daně, stěžovatel nadále tvrdí, mj. i v doplnění kasační stížnosti, že tomu tak není. Stěžovatel opakovaně upozorňuje, že důsledně odlišuje předpis příslušenství daně, tzn. i úroků, od předpisů daně prostřednictvím zúčtovacích symbolů. Ve smyslu shora citovaných závěrů je však mylná stěžovatelova představa, že prvotně předepsaný či vyplacený úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu nikdy nemůže pro účely dalšího úročení sloužit jako jistina zvláštního druhu. Prvotní úrok dle § 254 odst. 1 se dle shora uvedených závěrů stává novou jistinou posledním dnem lhůty, v níž jej správce daně měl předepsat na osobní účet daňového subjektu. Není pravda, že by závěry rozsudku 2 Afs 148/2017, navíc ve spojení s rozsudkem *Elektrárny Opatovice*, byly neúplné či nesprávné. Jde-li o polemiku se závěrem, že správce daně má daňovému subjektu nahradit hodnotu zadržovaných peněz tak, aby *pokryl* celou dobu neoprávněného jednání (rozsudek *Elektrárny Opatovice*, bod 27), i tato je nedůvodná. Jakkoli stěžovatel považuje za absurdní, aby daňovému subjektu vznikl úrok z úroků z úroků, tzn. další řetězení úroků z neoprávněného jednání správce daně, na základě konstrukce § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do konce roku 2020, je řetězení těchto úroků možné. Správcům daně se zjevně nelíbí, že má daňovému subjektu nahradit hodnotu *celé* částky zadržovaných peněz. Avšak je třeba připomenout, že prvotní i všechny další nezákonnosti v posuzovaném řízení (nesprávné vyměření daně, opakované nepředepsání úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu) vyvolal správce daně.

[19] S tím souvisí námitky proti konstrukci „vykrytalizování“ úroku (body 49 a 50 kasační stížnosti). Je logické, že částka, na kterou vzniklo daňovému subjektu právo (tj. první úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu), mu má být předepsána ve lhůtě dle § 254 odst.

3 daňového řádu. Nejpozději v této lhůtě měl daňový subjekt mít možnost s touto částkou na osobním daňovém účtu disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani). Pokud správce daně částku prvního úroku dle § 254 odst. 1 řádně a včas nepředepsal, zatížil nezákonný postup další nezákonností, z níž vzniká další úrok dle § 254 odst. 1, který se počítá z prodlení s předepsáním prvního úroku dle § 254 odst. 1.

[20] Stěžovatel dále zpochybňuje, že by rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce dle § 159 daňového řádu ve spojení s 254 odst. 5 daňového řádu bylo rozhodnutím o stanovení daně dle § 147 odst. 1 daňového řádu.

[21] Stěžovatel má pravdu, že § 147 odst. 1 daňového řádu nepovažuje takové rozhodnutí za *rozhodnutí o stanovení daně*, jehož zrušení, změnu nebo prohlášení nicotnosti předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu. NSS však již v řadě rozsudků popřel stěžovatelův pohled na věc, podle něž úrok dle § 254 odst. 1 může vzniknout jen v případě, že byl zrušen, změněn nebo prohlášen za nicotný platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam (srov. § 147 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). V rozsudku ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS, *Sev.en EC*, a také v mnoha navazujících judikátech NSS vysvětlil, že nalézací řízení je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně. Materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně (srov. také výslednou daň ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu). Z toho NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017 dovodil, 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*“.

[22] Není pravda, že by právě predestřený výklad byl přespříliš rozšiřující nebo že by za rozhodnutí o stanovení daně považoval každé rozhodnutí. Jak NSS shrnul v rozsudku *Elektrárny Opatovice*, bod 22, 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 přibližně tří let, je ekvivalentem situace, v níž by stěžovatelka ve skutečnosti ze svých peněz bradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným*“ (zvýraznění doplněno).

[23] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti správně poukazuje na to, že pro účely této věci nelze vycházet z nedávné novely § 254 daňového řádu, která je účinná teprve od 1. 1. 2021. Novou úpravu nelze použít ani jako výkladové vodítko ke zjištění původního záměru zákonodárce, čehož se domáhal stěžovatel.

[24] V judikatuře neexistuje rozkol. NSS nedospěl ani k jinému závěru než shora citované rozsudky. Proto věc nepostoupil rozšířenému senátu.

pokračování

[25] Proto NSS kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[26] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně, která měla v řízení úspěch, nebyla v řízení zastoupena advokátem a ani nepožadovala náhradu nákladů řízení za vyjádření ke kasační stížnosti. NSS jí jako procesně nezastoupenému účastníkovi ani nemohl přiznat náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle advokátního tarifu (podrobněji viz rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 As 135/2015-79, č. 3344/2016 Sb. NSS, bod 18 a násl.).

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

V Brně dne 2. června 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu