



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: I. V., zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2021, č. j. 22538/21/5100-41453-711335, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 6. 2024, č. j. 57 Af 21/2021-100,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále „správce daně“ nebo „finanční úřad“) přiznal žalobkyni rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále „daňový řád“), úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 32 575 Kč. Důvodem bylo zrušení rozhodnutí, jímž finanční úřad shledal žalobkyni vinnou ze spáchání přestupku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (dále jen „zákon o účetnictví“) a uložil jí pokutu 100 000 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 25. 11. 2020 tak, že v souvislosti

se zrušením rozhodnutí finančního úřadu o přestupku žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu nevznikl.

[2] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl. Podstatu sporu spatřoval v otázce, zda v této věci bylo namíste postupovat podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tj. ve znění zákona č. 170/2017 Sb.), podle něhož *úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*.

[3] Krajský soud nejprve připomněl úpravu vymezení tzv. dělené správy v § 161 daňového řádu. V téže souvislosti poukázal také na usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb. („konfliktní senát“) ze dne 16. 9. 2021, č. j. Konf 11/2020-17. V případě žalobkyně se jednalo o pokutu uloženou za přestupek podle zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, (dále jen „přestupkový zákon“), jehož bylo třeba užít jako pozdějšího příznivějšího zákona, neupravoval otázku výběru a vymáhání takových pokut, použila se obecná úprava v § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, která pro vybírání a exekuci peněžitých plnění přikazovala uplatnění postupu pro správu daní.

[4] Při ukládání pokuty vystupoval finanční úřad v pozici správního orgánu rozhodujícího o přestupku, procesním předpisem pro přestupkové řízení byl přestupkový zákon, podpůrně pak správní řád. Žalobkyni uložená pokuta proto představovala platební povinnost na základě „nedaňového“ zákona, a to finančním úřadem, který při tom nevystupoval v postavení správce daně. Současně uložená pokuta tvořila příjem státního rozpočtu, proto naplnila legální definici „daně“ podle § 2 odst. 3 daňového řádu. Až navazující procesní postup výběru pokuty podléhal režimu daňového řádu. Zde již finanční úřad na základě § 106 odst. 3 správního řádu vystupoval v postavení správce daně. Jednalo se tak o případ tzv. procesní dělené správy ve smyslu § 161 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud proto dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že na případ žalobkyně dopadalo omezení vzniku úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[5] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že žalovaný ztratil funkční příslušnost k rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí finančního úřadu, a to v důsledku novely daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2021.

[6] Konečně pokud šlo o namítanou protiústavnost § 254 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, krajský soud se ve smyslu § 95 odst. 2 Ústavy ČR obrátil na Ústavní soud, aby posoudil soulad věty poslední uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem. Ústavní soud v nálezu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, dospěl k závěru, že posuzovaná úprava nepředstavuje neústavní diskriminaci. Krajský soud proto ani tuto námitku žalobkyně neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podává kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[8] Podle § 37ab zákona o účetnictví přestupky projednává finanční úřad. Zákon však nestanoví, co se míní projednáním přestupku. Stěžovatelka tvrdí, a krajský soud se dle jejího názoru s touto námitkou nevypořádal, že projednáním přestupku se rozumí

pokračování

celý proces včetně vymáhání trestu (pokuty). Pokud pak zákon o účetnictví ani přestupkový zákon neupravují vymáhání pokuty, je třeba analogicky aplikovat úpravu v daňovém řádu. Pojem projednání přestupku tak zahrnuje i vymáhání pokuty podle daňového řádu, tudíž pokuta představuje daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. K tomu lze obdobně dospět na základě názoru krajského soudu v bodu 44 napadeného rozsudku. S tímto názorem je však v rozporu závěr krajského soudu v bodu 49 napadeného rozsudku, že jsou naplněny podmínky podle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

[9] Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že pravomoc projednat přestupek byla zákonem o účetnictví svěřena finančnímu úřadu. Není tak splněna podmínka podle § 161 odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně se s nikým o kompetenci nedělí. Krajský soud proti tomu uvedl, že o dělenou správu se jedná i v případě, kdy finanční úřad vystupuje jednak jako orgán ukládající pokutu a jednak jako orgán pokutu vymáhající. Vyšel přitom z citovaného usnesení konfliktního senátu č. j. Konf 11/2020-17, jehož závěry však mylně interpretoval. Zvláštní senát totiž posuzoval situaci, kdy plnění ukládá orgán, který není správcem daně, což však v případě stěžovatelky nenastalo. V jejím případě *„pokutu ukládající orgán byl správcem daně stejně jako orgánem veřejné moci pokutu ukládající“*.

[10] Zákon o účetnictví neposkytuje oporu pro rozšiřující výklad, podle něhož o dělenou správu jde i v případě, kdy finanční úřad má dvě role, jak uvedl krajský soud především v bodu 45 napadeného rozsudku. Výluka paušální náhrady škody podle § 254 odst. 1 daňového řádu je výjimkou z pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivně. Finanční úřad je dle stěžovatelky při projednávání přestupků podle zákona o účetnictví *„ve smyslu § 10 odst. 2 daňového řádu správním orgánem, který je zároveň správcem daně.“* V projednávání věci se tak o (procesní) dělenou správu nejednalo.

[11] Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Ztotožnil se s argumentací krajského soudu a závěrem, že v posuzované věci se jednalo o dělenou správu. Pokuta byla stěžovatce uložena podle zákona o účetnictví, který nesporně není „daňovým“ zákonem. K projednání přestupku podle § 37ab tohoto zákona je pověřen finanční úřad, nikoli správce daně obecně. Stěžovatelka soustavně pomíjí, že řízení o přestupku podléhalo procesnímu režimu správního řádu, pokuta uložená stěžovatce představuje plnění uložené ve správním řízení. Daňový řád se jako procesní předpis uplatnil až při placení, výběru či vymáhání pokuty. Teprve v této fázi měl finanční úřad postavení správce daně.

[12] Proti tomu staví stěžovatelka nepřesvědčivou konstrukci, podle níž měl zřejmě finanční úřad po celou dobu konat jako správce daně. Stěžovatelka hned na počátku navazuje § 37ab zákona o účetnictví na ustanovení daňového řádu, není však zřejmé, na základě čeho tak činí a jakou má tato úvaha zákonnou oporu. Mezi pojmy *finanční úřad* a *správce daně* nelze klást rovnítko. Zákon o účetnictví na ustanovení o vymezení pravomocí správce daně a to, kdo je správcem daně při správě daní, nikterak neodkazuje. Úvaha stěžovatelky selhává i v tom, že na jedné straně tvrdí, že finanční úřad konal při ukládání pokuty jako správce daně, na straně druhé však připouští, že k aplikaci daňového řádu došlo až při placení daní. Ve správním řízení však správní orgán nemůže konat jako správce daně, postup správce daně je současně upraven výhradně daňovým řádem a jde vždy o správu daní.

[13] Analogickou aplikaci daňového řádu, jíž se domáhá stěžovatelka, pak vylučuje výslovný odkaz na daňový řád v § 106 odst. 3 správního řádu. Ke změně procesního režimu v řízení vedeném správním orgánem tak dochází na základě konkrétního zákonného

podkladu; právě tato změna je určujícím znakem procesní dělené správy. Ani ostatní dílčí námitky pak žalovaný nepovažuje za důvodné.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] Jak již konstatoval krajský soud, skutkové okolnosti jsou mezi účastníky nesporné. Předmětem sporu je tudíž právní otázka, *zda stěžovatelce v návaznosti na zrušení rozhodnutí finančního úřadu o přestupku náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně*. Žalovaný v tomto ohledu tvrdí, že vznik takového úroku je v souladu s § 254 odst. 1 *in fine* daňového řádu vyloučen s ohledem na skutečnost, že se jednalo o *peněžitě plnění v rámci dělené správy*.

[17] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění zákona č. 170/2017 Sb.): „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 ubražena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím[.] ... Tento úrok nevzniká v případě peněžitě plnění v rámci dělené správy.“

[18] Vymezení dělené správy obsahuje § 161 odst. 1 daňového řádu: „K dělené správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení.“

[19] Na prvním místě NSS posoudil namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka spatřuje v nevypořádání jejího argumentu ohledně analogické aplikace daňového řádu a vzájemně rozporných závěrech krajského soudu.

[20] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud především v bodech 41 až 49 rozsudku srozumitelně a dostatečně vysvětlil, jak dospěl k závěru, že z důvodu dělené správy peněžitě plnění (pokuty uložené stěžovatelce) je dána výluka vzniku úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Jak vyplývá z ustálené judikatury NSS, soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, či ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Azs 242/2020 - 47). Obdobně konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[21] Napadený rozsudek není ani vnitřně rozporný. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nikde neuvedl, že pokuta uložená žalobkyni představuje daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Takový závěr z konstatování krajského soudu

pokračování

v bodu 44 napadeného rozsudku dovozuje teprve stěžovatelka, a to pomocí své vlastní argumentační konstrukce. Krajský soud konstantně argumentoval, že v případě pokuty uložené stěžovatce se jednalo o daň pouze ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Proto též argumentaci stěžovatelky, která popírá, že v tomto případě šlo o dělenou správu, považoval za rozpornou, neboť v takovém případě by pokuta vůbec nemohla být daní ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud v bodu 44 napadeného rozsudku uvedl pouze tolik, že pokuta představovala plnění v rámci dělené správy, neboť pomocí odkazu v § 106 odst. 3 správního řádu se na její výběr a vymáhání uplatnil postup pro správu daní.

[22] Pokud jde o namítanou nezákonnost napadeného rozsudku, v kasační stížnosti lze vstřícnou interpretací nalézt dva argumenty, jimiž se stěžovatelka snaží podpořit své přesvědčení, že se v tomto případě nejedná o dělenou správu. První z nich spočívá v konstrukci, podle níž zákon o účetnictví nestanoví, co se rozumí *projednáním přestupku*, které je tímto zákonem svěřeno finančnímu úřadu. Projednáním přestupku se proto dle stěžovatelky míní *rovněž* vymáhání pokuty. Jelikož však zákon o účetnictví ani přestupkový zákon otázku vymáhání pokut neupravují, je třeba *analogicky* aplikovat úpravu v daňovém řádu. Pokuta proto představuje daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Z uvedeného pak stěžovatelka dovozuje, že se nejedná o dělenou správu.

[23] Tento argument není správný. Jak již uvedl krajský soud v napadeném rozsudku a zdůraznil žalovaný ve svém rozhodnutí i ve vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatelka byla pokutou postížena za přestupek podle zákona o účetnictví. Řízení o tomto přestupku, jehož vedení svěřuje § 37ab zákona o účetnictví finančnímu úřadu, podléhalo úpravě přestupkového zákona s podpůrným použitím správního řádu. Jedná se o zvláštní druh správního řízení a nemůže být sporu o tom, že se nejedná o postup při správě daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Na projednávání a rozhodnutí o přestupku se proto daňový řád nepoužije.

[24] Na uvedeném nic nemění skutečnost, že zákon o účetnictví, stejně jako i jiné složkové zákony, které upravují přestupky v určitých oblastech veřejné správy, ani přestupkový zákon neobsahují úpravu vybírání či nuceného výkonu uložené pokuty. Tuto úpravu neobsahuje ani správní řád, který právě proto v § 106 odst. 3 stanoví, že pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní. Tím správní řád zakládá působnost daňového řádu v otázce nuceného zajištění úhrady peněžitých plnění, která jsou uložena ve správním, nikoli daňovém řízení. Postup pro správu daní podle daňového řádu se proto uplatní pouze v rozsahu exekuce, vybírání či evidence peněžitých plnění uložených ve správním řízení.

[25] K tomu stěžovatelka, byť pravda bez bližšího odůvodnění, s poukazem na již zmíněný bod 44 odůvodnění napadeného rozsudku uvádí, že i z tohoto důvodu tedy peněžitá plnění musí představovat nikoli daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c), nýbrž podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se daní pro účely daňového řádu rozumí *peněžitá plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona*.

[26] Daní podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se však rozumí ta peněžitá plnění, při jejichž správě se postupuje *zcela* v režimu daňového řádu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39). Jinými slovy jde o „*peněžitá plnění, u kterého bude zákonem stanoveno, že je spravováno podle daňového řádu (jde o různé odvody, úhrady apod.)*.“ [NOVÁKOVÁ, Petra. § 2 [Předmět správy daní, veřejný rozpočet, daň]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H.

Beck, 2024, s. 8.]. V případě pokuty za přestupek podle zákona o účetnictví se jedná o peněžitě plnění uložené rozhodnutím vydaným v správním řízení, u něhož se podle daňového řádu postupuje – *na základě § 106 odst. 3 správního řádu* – pouze ve fázi jeho výběru či exekuce. Argumentace stěžovatelky by vedla k absurdnímu důsledku, neboť kategorie daní podle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu by se s ohledem na řečené prakticky vyprázdnila [plnění v rámci dělené správy by musela být daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) tohoto zákona].

[27] Pokuty za přestupek podle zákona o účetnictví (stejně jako pokuty ukládané za přestupky podle řady jiných předpisů) jsou tedy typickým příkladem peněžitých plnění podléhajících režimu dělené správy. Stěžovatelka se tento závěr snaží zpochybnit druhým argumentem, a sice tvrzením, že o dělenou správu se jedná pouze v případě, je-li platební povinnost k peněžitému plnění uložena rozhodnutím orgánu veřejné moci, který *není správcem daně*. Jelikož finanční úřad, který pokutu uložil stěžovateli, je správcem daně, o dělenou správu se nejedná.

[28] Tento druhý argument je částečně provázán s argumentem prvním. Stěžovatelka totiž dovozuje, že finanční úřad vystupuje při projednávání přestupků podle zákona o účetnictví jako správní orgán *a současně* jako správce daně. Tento svůj závěr zakládá na již zmíněné analogické aplikaci daňového řádu při projednávání přestupku, za jehož fázi považuje placení, respektive výběr, a vymáhání pokuty. Nejvyšší správní soud výše v bodech [23] a [24] vysvětlil, že taková argumentační konstrukce je zcela lichá. Daňový řád se použije pouze v rozsahu exekuce, vybírání či evidence peněžitých plnění uložených ve správním řízení, jímž je i pokuta v řízení o přestupku podle zákona o účetnictví. Řízení o přestupcích podle zákona o účetnictví podléhá úpravě přestupkového zákona s podpůrným použitím správního řádu. Teprve na základě § 106 odst. 3 správního řádu je založena působnost daňového řádu, to však pouze pro fázi výběru a exekuce peněžitého plnění uloženého ve správním řízení.

[29] Bez podpory tohoto argumentu stěžovatelky se pak její konstrukce o postavení finančního úřadu jako správce daně v řízení o přestupku zcela rozpadá. Správcem daně se ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán *v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní*. Jak již bylo řečeno, u peněžitých plnění uložených ve správním řízení, jakým je i pokuta v řízení o přestupku podle zákona o účetnictví, podléhá postupu pro správu daní pouze jejich nucený výkon (exekuce) či výběr, potažmo evidence. Finanční úřad proto v souvislosti s pokutou za přestupek podle zákona o účetnictví vystupuje jako správce daně *pouze v rozsahu, v němž provádí postup v oblasti správy daní*, tedy při exekuci, vymáhání či evidenci takové pokuty.

[30] Stěžovatelka se proto mýlí, pokud dovozuje, že finanční úřad vystupoval *při ukládání pokuty* v postavení správce daně. Skutečnost, že finanční úřady jsou správními orgány, jímž je podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, svěřena působnost v oblasti správy daní, neznamená, že veškerou působnost v oblasti veřejné správy finanční úřady vykonávají jediné v postavení správce daně podle § 10 odst. 1 daňového řádu. Naopak při projednávání přestupku podle zákona o účetnictví, jakož i při rozhodování o něm, v postavení správce daně nevystupuje a pokutu ukládá jako správní orgán rozhodující o přestupku.

pokračování

[31] Krajský soud poté zcela správně odkázal na citované usnesení konfliktního senátu č. j. Konf 11/2020-17, v němž je vymezena tzv. procesní dělená správa (§ 161 odst. 1 daňového řádu), o kterou se jedná i v projednávané věci: *„Dělená daňová správa může nastat ve dvou případech. Prvním z nich je situace, kdy je orgánem veřejné moci, jenž není správcem daně, uložena určitá platební povinnost osobě, která není daňovým subjektem (§ 161 odst. 1 daňového řádu). K uložení této peněžité povinnosti došlo na základě „nedaňového“ zákona. Jde o tzv. procesní dělenou správu, neboť orgán, který peněžité plnění uložil, vybírá, vymáhá a eviduje toto peněžité plnění a při úkonech v rámci výběru, vymáhání či evidenci plnění používá daňový řád. Tento orgán veřejné moci má postavení, jako by byl správce daně, a osoba, která je povinna tohoto plnění hradit, má pak postavení obdobné daňovému subjektu. Toto peněžité plnění se rovněž považuje za daň.“*

[32] V projednávané věci došlo k uložení peněžitého plnění (pokuty) na základě „nedaňového“ zákona, a to správním orgánem, jenž při tom nevystupoval v postavení správce daně. Tento orgán (finanční úřad) však při následném výběru, vymáhání či evidenci plnění používal daňový řád, a to na základě § 106 odst. 3 správního řádu. V tomto rozsahu a rovněž z tohoto důvodu, nikoli proto, že podle § 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jsou finanční úřady obecnými orgány správy daní, vystupoval finanční úřad v této věci v postavení správce daně.

[33] K tomu lze dále poukázat na závěry citovaného nálezu Ústavního soudu ve věci Pl. ÚS 8/23. Ústavní soud zde rekapituloval vývoj právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to včetně judikatury NSS, která § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 vykládala tak, že dopadá i na případy plnění v rámci dělené správy. Zákodárce proto novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. reagoval právě na tuto praxi a *„jeho cílem bylo zakotvit pravidlo, že nárok na tzv. paušalizovanou náhradu škody ve formě úroku vzniká jen tam, kde orgán, který příslušné peněžité plnění uložil, byl v postavení správce daně a účastník řízení v postavení daňového subjektu.“* (zvýraznění doplněno – pozn. NSS). Stejně tak Ústavní soud při posouzení případné diskriminační povahy dotčeného ustanovení rozlišil dvě skupiny situací podle toho, je-li nezákonné rozhodnutí vydáno *podle daňového řádu v nalézacím řízení* na straně jedné, nebo *postupoval-li správní orgán podle jiného předpisu* na straně druhé.

[34] Pro úplnost lze doplnit, že vyloučení kompenzace formou úroku z neoprávněného jednání správce daně v uvedeném druhém typu situací, tj. při dělené správě peněžitého plnění, není podle Ústavního soudu neústavní. Je tomu tak mimo jiné proto, že z hlediska hmotného práva je i v těchto případech nárok na náhradu škody zachován, jen je nutno jej uplatnit v procesním režimu 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).

IV. Závěr a náklady řízení

[35] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, žádné náklady

nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 15. května 2025

Michal Bobek
předseda senátu