

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-9934-2021-6>

PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚROKŮ VZNIKAJÍCÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ Z HLEDISKA JEJICH ÚČELU A VÝŠE

Michael Feldek

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Správa daní ve své podstatě představuje zacházení s peněžními prostředky. Peníze však časem ztrácejí svou hodnotu, což nabývá na významu zejména v situacích, kdy dojde u povinného subjektu k prodlení s platbou. Právní úprava správy daní proto obsahuje systém úroků, které za určitých podmínek k takové platbě přirůstají jako příslušenství. Cílem příspěvku proto bude objasnit účel, který jednotlivé úroky vznikající podle daňového zákona plní, a význam posledního vývoje právní úpravy, která podstatně změnila podmínky jejich vzniku a jejich výši.

Keywords in original language

Správa daní; příslušenství; náhrada škody; cena peněz.

Abstract

Tax administration is essentially the handling of funds. However, money loses its value over time, which becomes particularly important in situations where the obliged entity defaults on payment. The tax administration legislation therefore contains a system of interest which, under certain conditions, is added to such a payment as an accessory. The aim of the paper will therefore be to explain the purpose of the individual interest payments under the Tax Procedural Code and the significance of the recent developments in the legislation, which have significantly changed the conditions for their generation and their amount.

Keywords

Tax Administration; Interest; Damages; Value of Money.

1 Úvod

Správa daní ve své podstatě představuje zacházení s peněžními prostředky. To může mít podobu nejen úhrady daně daňovým subjektem, ale také platby ve prospěch daňového subjektu. Peníze však časem ztrácejí svou hodnotu, což nabývá na významu zejména v situacích, kdy dojde u povinného subjektu k prodlení s platbou. Právní úprava správy daní proto obsahuje systém úroků, které za určitých podmínek k takové platbě přirůstají jako příslušenství. V určité podobě byl nárok na úrok v tomto smyslu zakotven v právní úpravě již od počátku devadesátých let dvacátého století. S účinností od 1. 1. 2021 však došlo k významné revizi stávajícího systému, který byl v platnosti od přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

Daňový řád ve znění do 31. 12. 2020 obsahoval vedle úroku z prodlení úpravu několika úroků, které jsou za splnění zákonem předvídaných podmínek přiznávány správcem daně daňovým subjektům. Mezi tyto úroky patřil úrok z vratitelného přeplatku, úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z daňového odpočtu. Daňový řád ve znění od 1. 1. 2021 rozděluje úroky vznikající při správě daní do dvou kategorií, přičemž dělicím kritériem je subjekt povinný k jejich úhradě. Zákon tak nyní zná úroky hrazené daňovým subjektem, kterými jsou úrok z prodlení a úrok z posečkané částky, a úroky hrazené správcem daně, kterými jsou úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu. Výše a podmínky jejich vzniku prošly u všech úroků podstatnou změnou. Pozornost však bude věnována zejména úrokům hrazeným správcem daně, které v daňovém právu představují určitou anomálii, tedy nárok daňových subjektů vůči veřejnému rozpočtu. Smyslem úroků dle daňového řádu vždy v konečném důsledku bylo věřitelů (správci daně či daňovému subjektu) poskytnout určité zhodnocení peněz v čase, přičemž úrokové sazby byly u úroků hrazených správcem daně a daňovým subjektem zpravidla konstruovány v totožné výši.¹ K obdobnému

¹ Viz např. KOBÍK, J. Malé zamyšlení nad sankčním systémem daňového řádu. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2016, roč. 13, č. 2, s. 62–63; Výjimku z tohoto pojetí však dle mého názoru představuje úrok z daňového odpočtu, který nesankcionuje prodlení, ale kompenzuje újmu, kterou je daňový subjekt povinen strpět v důsledku kontrolní činnosti správce daně. Tomu také odpovídá úroková sazba, která je výrazně nižší, než je tomu u ostatních úroků vznikajících podle daňového řádu.

závěru o povaze úroků dle daňového řádu dospěla rovněž judikatura.² Jsem tudíž přesvědčen, že určení pravidel, na základě kterých úroky podle daňového řádu vznikají, jakož i jejich výše, představují ekonomické rozhodnutí tvůrce právních předpisů, který váží náklady a výdaje takového přístupu. Cílem příspěvku proto je objasnit účel, který jednotlivé úroky vznikající podle daňového zákona plní, a význam posledního vývoje právní úpravy, která podstatně změnila podmínky jejich vzniku a jejich výši. Za účelem naplnění tohoto cíle využívám metod deskripce, analýzy a syntézy.

2 Úroky hrazené správcem daně jako paušalizovaná náhrada škody

Někteří autoři úroky vznikající podle daňového řádu považují za sankce, kterými zákon stíhá pochybení daňového subjektu nebo správce daně.³ I takto lze na tyto úroky nahlížet, neboť z hlediska systematiky zákona je jejich úprava řazena do následků porušení povinností při správě daní. Nejpodstatnějším aspektem všech uvedených úroků podle mého názoru však je jejich vztah k náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, které zakládají důvod pro úročení určité částky podle jednotlivých typů úroků. To se samozřejmě týká zejména úroků hrazených správcem daně, neboť ty se bez výjimky započítávají na nárok na náhradu škody.⁴ Právě paušalizovaná náhrada škody podle mého názoru představuje jejich účel. Jsem přesvědčen, že hlavním cílem jejich existence v současné i minulé podobě je procesní ekonomie, tedy předcházení dlouhým a nákladným sporům o skutkové otázky. Proces uplatnění náhrady škody způsobené (nezákonným) zásahem státní moci je totiž do značné míry komplikovaný.

² Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, k povaze úroků vznikajících podle daňového zákona uvedl následující: „*vycházejí z principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, lze úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 daňového řádu) přirovnat k úroku z prodlení uplatňovaného v oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 obč. zák.), kdy v případě prodlení dlužníka s peněžním plněním vzniká věřiteli ze zákona nárok na úrok z prodlení z dlužné částky (jistiny)*“.

³ NOVOTNÁ, M., K. JORDANOVÁ, L. KRUPÍČKOVÁ a J. ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 232.

⁴ Viz § 251d daňového řádu.

2.1 Proces uplatnění nároku na náhradu škody způsobené zásahem veřejné moci

Uplatňování odpovědnosti za porušení právních povinností je tradičně řazeno mezi záruky zákonitosti ve veřejné správě.⁵ Do těchto odpovědnostních vztahů náleží rovněž odpovědnost státu a územních samosprávných celků za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem orgánů veřejné správy. Ta má svůj ústavněprávní základ v čl. 36 odst. 3 a 4 Listiny, přičemž podmínky a podrobnosti uplatnění odpovídajícího práva má upravit zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon 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), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OdpŠk“).⁶ Z této právní úpravy lze dovodit, že stát objektivně odpovídá za škodu při současném naplnění tří podmínek: 1) poškozenému vznikla škoda (majetková újma vyjádřitelná v penězích); 2) příslušný orgán státu vydal nezákonné rozhodnutí, nebo se dopustil nesprávného úředního postupu; 3) škoda je v příčinné souvislosti s tímto postupem, tedy nezákonné rozhodnutí (nebo nesprávný postup orgánu státu) je se vznikem škody ve vztahu příčiny a následku.⁷

Teprve poté, co se poškozený domůže konstatování nezákonnosti úředního postupu nebo změny či zrušení nezákonného rozhodnutí, může uplatnit jím vyčíslený nárok na náhradu škody u příslušného ústředního správního úřadu, což je dle § 14 odst. 3 OdpŠk podmínkou pro pozdější případné uplatnění tohoto nároku u soudu. Pokud příslušný ústřední správní úřad, kterým je např. v případě správy daní Ministerstvo financí, uzná oprávněnost uplatněného nároku, pak je dle § 15 odst. 1 OdpŠk povinný nahradit škodu ve lhůtě šesti měsíců od uplatnění nároku. Teprve za předpokladu, že nebyl nárok poškozeného do šesti měsíců od jeho uplatnění plně uspokojen, může

⁵ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 7., dopl. a aktualiz. vyd. (V nakl. Doplněk 2.). Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 322.

⁶ Srov. *Ibid.*, s. 372.

⁷ Srov. komentář k § 5 OdpŠk in IŠTVÁNEK, F. *Zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 153.

se dle § 15 odst. 2 OdpŠk domáhat náhrady škody u soudu.⁸ S ohledem na výše uvedené bývá popsaná právní úprava kritizována pro svou nevstřícnost k poškozeným, kdy cesta k domožení se náhrady škody bývá dlouhá, komplikovaná a často vede přes celou řadu soudních sporů.⁹

2.2 Paušalizace náhrady škody

Na shora popsany problém komplikovanosti procesu náhrady škody cílil zejména úrok z neoprávněného jednání správce daně, jehož úprava byla obsažena do 31. 12. 2020 v § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomu, aby byl úrok z neoprávněného jednání přiznán, zákon vyžadoval kumulativní naplnění dvou alternativně vymezených podmínek, tedy zrušení nebo změnu rozhodnutí z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu, případně prohlášení tohoto rozhodnutí za nicotné, a předchozí provedení úhrady daně na základě tohoto rozhodnutí nebo v jeho souvislosti.¹⁰ Jednalo se tedy o obdobné vymezení podmínek, za jakých je možné přiznat náhradu škody v souvislosti se změnou či zrušením nezákonného rozhodnutí dle § 8 OdpŠk. Podstatný rozdíl však spočíval zejména v absenci nutnosti prokázat vznik škody v určité výši. Tato škoda tak byla v podstatě presumována právě skutečností, že na základě nezákonného nebo nicotného rozhodnutí došlo k úhradě určité částky v penězích, přičemž výše náhrady odpovídala zhodnocení těchto peněžních prostředků v čase zákonem stanovenou úrokovou mírou.

Právě tento účel byl zákonodárcem sledován, přičemž pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně předpokládal

⁸ Zvláštní senát zřízený dle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, totiž ve svém usnesení ze dne 1. 10. 2008, č. j. Konf 19/2008-5, dospěl k závěru, že příslušný ústřední správní úřad „*sice o nároku de facto rozhoduje, avšak formálně ani materiálně se nejedná o rozhodnutí správního orgánu vydané v oblasti veřejné správy, kterým by bylo zasahováno do veřejného subjektivního práva žalobce [§ 2, § 4 odst. 1 písm. a), § 65 s.ř.s.]*. Naopak jde *de iure* o uznání (akceptaci) či odmítnutí nároku protistrany v občanskoprávním vztahu.“ O samotném nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím tedy rozhodují soudy v civilním soudním řízení, přičemž samotné stanovisko ústředního správního úřadu k uplatněnému nároku nelze samostatně přezkoumat v rámci správního soudnictví.

⁹ PÍTROVÁ, L. Několik poznámek k náhradě škody způsobené výkonem veřejné moci. *Právní rozhledy*, C. H. Beck, 2017, č. 22, s. 788–793. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptembrg5pxa4s7gizf-6427g44dq&groupIndex=1&rowIndex=0> [cit. 27. 4. 2021].

¹⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 AfS 94/2014-53.

analogické použití úpravy obsažené v OdpŠk.¹¹ Smyslem tohoto úroku pak bylo předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobnou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše.¹² Přes tento bohužel záměr se výklad zákonných podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně stal předmětem celé řady poměrně komplikovaných sporů, a to např. stran otázek, co zákon rozumí úhradou daně, co představuje rozhodnutí o stanovení daně a daň, kdo je odpovědný za stanovení daně v zákonné výši a zda lze dále úročit příslušenství daně.¹³ V zásadě jsem však přesvědčen, že takové sporné situace představují relativní minimum případů (byť se značným dopadem do veřejných rozpočtů), přičemž úrok z neoprávněného jednání správce daně zamýšlenou roli ve většině případů plnil. Právě uvedené sporné případy však zřejmě stály za úmyslem zákonodárce dosavadní právní úpravu úroků přiznávaných správcem daně podstatným způsobem revidovat.

Zatímco úrok z vratitelného přeplatku a úrok z daňového odpočtu s příchoďem nové právní úpravy (vyjma jejich výše a některých procesních aspektů) nedoznaly významných změn, to samé nelze říct o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ten byl totiž od 1. 1. 2021 zcela nahrazen institutem úroku z nesprávně stanovené daně, který zaujímá jeho původní místo v § 254 odst. 1 daňového řádu. Za nejpodstatnější změnu pak lze považovat upuštění od provázanosti podmínek pro přiznání úroku na zrušení či změnu rozhodnutí ve smyslu § 8 OdpŠk. První odstavec § 254 daňového řádu tedy namísto obecně vymezených podmínek pro přiznání úroku vymezuje úročenou jistinu. Tou by měla být část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, dále část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení. Určitou výjimku představuje částka uhrazená na základě nezákonného nebo

¹¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz. Beck-online [online]. C. H. Beck [cit. 27. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqga4v6mrygbpwi6q&groupIndex=0&rowIndex=0>

¹² Ibid.

¹³ O některých sporných otázkách již bylo pojednáno v článku, jehož jsem spoluautorem. Viz ROZEHNAL, T. a M. FELDEK. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. *DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer [cit. 20. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=253737>

nicotného zajišťovacího příkazu, která ze své povahy pro účely přiznání úroku z nesprávně stanovené daně předpokládá jeho předchozí změnu či zrušení, popřípadě prohlášení nicotnosti.

Shora citované vymezení je pak nutné považovat za hodné zvláštní pozornosti, neboť nová právní úprava již nepředpokládá, že by tímto úrokem mohla být úročena jiná částka než daň, u které existuje povinnost daňového tvrzení, nebo jistota uhrazená na základě zajišťovacího příkazu. Druhý odstavec zmíněného ustanovení má nově stanovit dobou úročení, třetí odstavec vymezuje případy, kdy úrok nevzniká, a čtvrtý stanovuje výši přiznávaných úroků, která odpovídá výši úroku z prodlení.

Ačkoli nová právní úprava přistoupila k vymezení podmínek, za nichž úrok vzniká (a naopak nevzniká) značně kasuisticky, hodnotím tuto změnu veskrze pozitivně. Právě důsledné vymezení těchto okolností je podle mého názoru způsobilé předejít řadě sporů o podstatu úročené částky a doby úročení. Přestože navíc nově výslovně nemá být podmínkou pro přiznání úroku z nesprávně stanovené daně předchozí zrušení či změna rozhodnutí o stanovení daně, případně prohlášení jeho nicotnosti, lze podle mého názoru jen obtížně konstruovat případ, kdy by mohl tento úrok být přiznán i za jiných okolností.

2.3 Úroky jako limitace náhrady škody

Nová právní úprava přináší rovněž podstatnou změnu vztahu úroků vznikajících podle daňového řádu a náhrady škody nebo nemajetkové újmy. Zatímco dosavadní právní úprava předpokládá započítání těchto úroků na přiznanou náhradu škody¹⁴, tedy pohledávka poškozeného z titulu náhrady škody a této pohledávce odpovídající dluh státu jsou *ex post* poníženy o již přiznané úroky, nové ustanovení § 251d daňového řádu výslovně omezuje možnost přiznat náhradu škody v rozsahu, ve kterém vznikl úrok.¹⁵ Podle mého názoru se jedná ve své podstatě o zákonnou limitaci povinnosti náhrady škody, kdy část této škody má být *de facto* nahrazena prostřednictvím úroků. Tuto limitaci však zákon nepodmiňuje předchozím přiznáním či vyplacením úroku, ale již tím, že tento úrok dle zákona vzniká.

¹⁴ Srov. § 155 odst. 5, § 254 odst. 6 a § 254a odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020.

¹⁵ Podle § 251d daňového řádu nyní platí: „Přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.“

Zvolené řešení nepovažuji za příliš vhodné. Přes podstatné zpřesnění právní úpravy týkající se vzniku nároku na úroky hrazené správcem daně nelze vyloučit, že otázky vzniku a výše konkrétního úroku se stanou předmětem sporu, a to i v řízení před správními soudy. Podmínění určení výše nároku na náhradu škody výsledkem dalšího správního či soudního řízení je tak dle mého názoru způsobilé spíše ztížit a prodloužit cestu k domožení se náhrady utrpěné škody, než aby tím došlo k odstranění podstatných výkladových nejasností. Je sice pravdou, že podobnou (nikoli však zcela totožnou) koncepci lze nalézt v právu soukromém¹⁶, avšak v rámci čistě soukromoprávních odpovědnostních vztahů může poškozený oba nároky vymáhat přímo po škůdci, tedy bez nutnosti absolvovat správní a soudní řízení a postupy související s nápravou či odstraněním vadného rozhodnutí a přiznáním úroku. V konečném důsledku tak lze polemizovat s tím, zda taková právní úprava vyhoví ústavně zakotvenému právu na náhradu škody, jak jej normuje čl. 36 odst. 3 Listiny. Nárok na přiznání úroků totiž vzniká bez ohledu na to, zda daňovému subjektu vznikla nějaká škoda. Započtení těchto nároků poté, co byly oba přiznány, za problematické nepovažuji. Výslovné omezení nároku na náhradu škody vznikem (a nikoli tedy až úhradou) úroku dle daňového řádu je však podle mého názoru do tohoto práva způsobilé negativně zasáhnout. Zatímco ve vymezení podmínek pro vznik úroků a jejich výši má zákonodárce značný prostor pro volné uvážení, při určení rozsahu náhrady škody tomu tak již nepochybně není.

3 Právní úprava výše úrokové sazby

Jak bylo uvedeno již výše, účelem zejména úroků hrazených správcem daně je především jistá forma paušalizace náhrady škody. Úroky vznikající podle daňového řádu však představují nadstavbu zavedeného systému náhrady skutečné škody, která má toliko předcházet sporům o její výši. Nejedná se tedy o systém, který by měl odpovědnost za škodu *nabrazovat*. Zákonodárce přitom v zásadě není omezen v určení výše úrokové sazby.¹⁷ Při stanovení její

¹⁶ Podle § 1971 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, má větitel právo na náhradu škody vzniklé nesplněním peněžitého dluhu jen tehdy, není-li kryta úroky z prodlení.

¹⁷ Z tohoto pravidla existují výjimky, o nichž bude pojednáno dále.

výše vychází z určitého předpokladu či odhadu, jaké výše by potenciálně mohla škoda způsobená (nezákonným) rozhodnutím či postupem správce daně dosáhnout. Pakliže není skutečně vzniklá škoda pokryta přiznanými úroky, není daňový subjekt omezen v možnosti domáhat se její náhrady postupem předvídaným právní úpravou odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Určení zákonné výše úrokové sazby je proto především ekonomické rozhodnutí zákonodárce, a to jak u úroků hrazených daňovým subjektem, tak u úroků hrazených správcem daně. Zákonodárce stanovením určité úrokové sazby v podstatě říká, jaké náklady či kompenzaci považuje za adekvátní výpadku určitých daňových příjmů spočívajících v pozdní úhradě daně, jakož i to, jakou kompenzaci je ochoten poskytnout daňovým subjektům v případě, kdy se dostane do prodlení s platbou při správě daní on. Jak ovšem bude uvedeno dále, ani tento prostor pro uvážení zákonodárce není ve všech případech stejný.

3.1 Vliv práva Evropské unie na výši úrokové sazby

Ve vztahům k úročením částek, které daňové právo označuje jako daň, nelze odhlížet od specifik nároků, které mají svůj původ v právu Evropské unie. To totiž může stanovit výrazná omezení ve vztahu k určení výše úrokové sazby, neboť kompenzace prostřednictvím úroku může sledovat právě cíle sledované unijním právem. Stěžejní význam v rámci těchto nároků má zejména (nadměrný) odpočet daně z přidané hodnoty, jehož úprava vychází z čl. 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“). Jedná se o nárok, který až na velmi specifické výjimky v zásadě nemůže být omezen či odepřen, přičemž jeho prostřednictvím je do jisté míry zajištěno fungování společného systému daně z přidané hodnoty, tedy že tato daň dopadá na konečné spotřebitele a neovlivňuje výnosy ani náklady plátců.¹⁸ Nejvyšší správní soud pak shledal (a následně zaplnil) v českém právním řádu mezeru, která spočívala v tom, že právo výslovně neumožňovalo přiznat úrok ze správcem zadržovaného nadměrného odpočtu v případě, pokud byla správcem daně zadržována jeho výplata v důsledku prověřování

¹⁸ Srov. BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 169–170.

jeho oprávněnosti před vyměřením daně.¹⁹ To stálo za vznikem institutu úroku z daňového odpočtu, který se do jisté míry vyznačuje tím, že je nižší, než ostatní úroky hrazené správcem daně.

Historická výše úroku z daňového odpočtu se stala předmětem sporu, který nedávno řešil Nejvyšší správní soud. Ten v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, dospěl k závěru, že výše tohoto úroku není v souladu s právem Evropské unie, konkrétně s čl. 183 Směrnice. Při formulaci tohoto závěru pak vyšel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C13/18 a C126/18, podle kterého by měla výše úroku ze zadržovaného odpočtu odpovídat výši úroků, které by musela zaplatit neúvěrová instituce v případě, kdy by si na trhu půjčila obdobnou částku.²⁰ Nejvyšší správní soud se proto na základě jím spatřovaných požadavků evropského práva rozhodl zákonnou úrokovou sazbu úroku z daňového odpočtu neaplikovat a namísto toho určil, že zadržovaný odpočet daně měl být úročen jinou, svým účelem podobnou (a mnohonásobně vyšší) úrokovou sazbou úroku z vratitelného přeplatku, a to na základě pravidla vytvořeného vlastní judikaturou.²¹

Na související problém upozorňuje Kyzlink, který si všímá, že čl. 183 ani jiné ustanovení směrnice neobsahuje přímo použitelné pravidlo, které by bylo možné aplikovat namísto *zákonné* úrokové sazby v režimu přímého účinku Směrnice.²² Domnívám se však, že se nelze ztotožnit ani s nekritickým přijetím závěru o nepřiměřenosti této úrokové sazby z hlediska unijního práva. Podle mého názoru je totiž třeba považovat otázku, zda byla v určitém období sazba

¹⁹ Viz 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.

²⁰ Celý výrok 1) zmíněného rozsudku Soudního dvora zní: „Unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné daně z přidané hodnoty (DPH), zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná ke dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jebož cílem by bylo osobě povinné ke dani nabrát škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků.“

²¹ Viz již zmíněný 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.

²² KYZLINK, D. Quo vadis, úroku z daňového odpočtu, aneb $1 = 14\%$. DAUC [online]. [cit. 30. 4. 2021]. Dostupné z: <http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284161>

úroku z daňového odpočtu ekvivalentní úroku, který by neúvěrová instituce zaplatila za poskytnutý úvěr ve stejné výši, za otázku skutkovou. Míra úrokových sazeb komerčních úvěrů v určitém místě a čase přitom není možné považovat za notorietu, tedy skutečnost všeobecně známou. Nejedná se ani o skutečnost zjevně známou soudu z jeho rozhodovací činnosti. To ovšem znamená, že by ve vztahu k této otázce mělo proběhnout řádné dokazování. Nelze se proto zbavit pocitu, že odůvodnění popsanych závěrů Nejvyššího správního soudu je postaveno na pouhých domněnkách a vykazuje z hlediska nalézání skutkového stavu i právního posouzení zásadní nedostatky.

3.2 Právní zakotvení výše úrokové sazby

Výše roční úrokové sazby u úroků vznikajících podle daňového řádu byla až do 31. 12. 2020 bez výjimky stanovena zákonem. Ta měla pohyblivou část v podobě repo sazby České národní banky a pevnou část, stanovenou procentem z úročené částky. Novým problematickým aspektem nové právní úpravy úroků vznikajících podle daňového řádu je podle mého názoru legislativně technický aspekt úpravy výše úrokové sazby. Sazba úroků z prodlení vznikajících podle daňového řádu, od které jsou odvozeny v podstatě všechny zbylé úrokové sazby, totiž podle § 252 odst. 4 daňového řádu odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Ustanovení § 1970 občanského zákoníku ovšem předpokládá, že výše úroku z prodlení stanoví vláda nařízením, tedy podzákonným právním předpisem.²³ Problém pak spočívá v tom, že dle čl. 11 odst. 5 Listiny²⁴ mohou být daně a poplatky stanoveny pouze na základě zákona. A úroky vznikající podle daňových zákonů představují peněžité plnění, při jehož správě se postupuje podle daňového řádu, které § 3 daňového řádu považuje za daň. Je tedy třeba se zamyslet

²³ V současnosti je výše úroků z prodlení upravena nařízením vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích (dále též „nařízení vlády č. 351/2013 Sb.“). Dle § 2 tohoto vládního nařízení odpovídá výše úroku z prodlení ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.

²⁴ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod.

nad tím, zda jejich povaha jako daně dle daňového řádu nepředurčuje nutnost postupovat při jejich právní úpravě alespoň v podobě zákona, tedy v mantinelech pravidla *nullum tributum sine lege*.

Podle mého názoru je podstatné, že úroky, pokud vznikají podle daňového zákona, ustanovení § 3 odst. 5 daňového řádu výslovně označuje za příslušenství daně, které sleduje její osud. Příslušenství daně je sice podle § 3 odst. 4 daňového řádu rovněž zahrnuto pod pojem daň, avšak to nic nemění na skutečnosti, že se stále jedná o jakousi její nadstavbu. Jistina a příslušenství tedy nejsou totéž. Samotná skutečnost, že ustanovení § 3 daňového řádu označuje pro účely jeho správy nějaké peněžité plnění jako daň, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o daň ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny. V tomto ohledu je možné připomenout, že právní praxe již dospěla k závěru, že množina plnění, které považuje za daň ustanovení § 3 daňového řádu, se plně nepřekrývá ani s plněními, která se považují za daň (či plnění obdobné dani) de jiných právních předpisů, tedy například pro účely insolvenčního řízení.²⁵

Samotné příslušenství daně pak nenaplňuje ani znaky samotné daně, v jakém je chápe doktrína, tedy jako „*povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se víceméně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění*.“²⁶ Chybějícími znaky příslušenství jsou podle mého názoru právě pravidelnost a neexistence ekvivalentního protiplnění. Úroky podle daňového řádu totiž vznikají pouze za předpokladu, kdy dojde k určitému prodlení se zaplacením určité částky. Toto prodlení může být způsobeno buď porušením právní povinnosti, uplatněním kontrolního postupu správce daně, nebo na základě povoleného posečkání úhrady daně. Jedná se tedy o situace, které představují odchylku z běžného běhu věcí, pročež je třeba je považovat naopak za *nepravidelné*. Když se pak vrátíme k samotné podstatě úroků, ty představují určitou formu náhrady za čas, po který oprávněný

²⁵ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203, nebo pojednání o tomto specifickém problému LIŠKOVÁ, P. Vazby daňového a insolvenčního řízení (odvod za porušení rozpočtové kázně). In: RADVAN, M., D. CZUDEK, T. ČEJKOVÁ, M. LIŠKA, Z. MARÉTHOVÁ, N. NEVEČERÁLOVÁ, P. SNOPKOVÁ a M. ŠKOP. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 157–169, Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia, sv. 635.

²⁶ RADVAN, M., P. MRKÝVKA, I. PARÍZKOVÁ a D. ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 23.

subjekt nemohl disponovat určitou peněžitou částkou právě z důvodu, že povinný subjekt neprovedl platbu v zákonem předpokládané lhůtě. Za jisté ekvivalentní protiplnění těmto úrokům proto podle mého názoru lze považovat to, že povinný subjekt po určitou dobu zadržuje platbu, tedy může dotčené peněžní prostředky využít k jinému účelu.²⁷

S ohledem na výše uvedené jsem přesvědčen, že nelze spatřovat zásadní problém v navázání výše úroků vznikajících podle daňového zákona na výši úroků z prodlení stanovené podzákonným právním předpisem. Za významné v tomto ohledu považuji i skutečnost, že tímto způsobem je předurčena pouze jejich výše, a nikoli tedy uložena samotná povinnost k jejich úhradě. Jedná se pak o následek neuhrazení určité částky v zákonem předvídaném termínu. Z tohoto pohledu proto nespatřuji významný rozdíl v tom, zda dojde k pozdní úhradě splatné kupní ceny, nebo k pozdní úhradě splatné daně, popřípadě vratky daně. Neexistuje tak rozumný důvod pro to, aby cena peněz v čase byla v obdobných právních vztazích (i když upravených normami různých právních odvětví) stanovena zcela odlišně.

4 Závěr

V předkládaném příspěvku jsem se pokusil objasnit účel úroků vznikajících podle daňového řádu a poukázat na vývoj jejich právní úpravy. Ta s účinností od 1. 1. 2021 doznala zásadní revize. Dospěl jsem však k závěru, že cílem těchto úroků stále je určitá kompenzace prodlení s výplatou určité peněžní částky, na kterou vzniká nárok státu či daňovému subjektu při správě daní. Hlavním účelem těchto úroků tak podle mého názoru je určitá paušalizovaná náhrada újmy, která věřiteli vzniká v důsledku nemožnosti disponovat peněžními prostředky z důvodů na straně dlužníka. Jedná se tedy o zhodnocení peněz v čase prostřednictvím úrokové míry stanovené právním předpisem. Výše úrokové míry a samotné podmínky vzniku jednotlivých

²⁷ Toto pojetí ekvivalentního protiplnění je však nutné vnímat *cum grano salis*. K platbě samozřejmě může nedojít i z důvodu, že povinný subjekt zkrátka nemá žádné prostředky. Jelikož však daň samotná naopak představuje předvídatelné a víceméně pravidelné plnění, tedy jistou nevyhnutelnost, z pohledu věřitele je nepodstatné, zda dlužník nemá peníze proto, že je investoval výhodněji, nebo protože je jeho finanční situace obecně nedobrá.

úroků stojí na posouzení (resp. kvalifikovaném odhadu) adekvátnosti takové kompenzace.

Z výše uvedeného vyplývá, že zákonodárce má při stanovení výše úroků vznikajících podle daňového řádu v zásadě široký prostor pro volné uvážení. Určení těchto aspektů je pak do značné míry ekonomické rozhodnutí, protože zákonodárce musí posoudit, zda z hlediska sledovaného cíle nebudou náklady na jeho dosažení vyšší, než související výhody, tedy v daném případě omezení sporů o náhradu škody dle speciální právní úpravy. Je však nutné nezapomínat na skutečnost, že ne všechny nároky podle daňového práva mají původ výhradně ve vnitrostátní zákonodárné činnosti. Volné uvážení zákonodárce při stanovení úrokové sazby a vůbec stran úročení některých peněžitých pohledávek může být limitováno cíli práva Evropské unie.

Konečně je třeba upozornit na skutečnost, že nová právní úprava úroků vznikajících podle daňového řádu přináší dva potenciální problémy s ústavním aspektem. Tím prvním je skutečnost, že navázání výše úrokové sazby na obdobný institut soukromého práva přináší do práva daňového nutnost aplikace podzákoných předpisů při určení výše částky, kterou daňový řád označuje za daň. Jelikož je však tato částka ve své podstatě pouhé příslušenství daně, nepovažuji toto řešení za porušení pravidla *nullum tributum sine lege*. Druhým a podle mého názoru zásadnějším problémem je však vazba nové podoby úroků hrazených správcem daně na náhradu škody způsobené zásahem veřejné moci podle zvláštního zákona, jejíž rozsah v podstatě limitují.

Literature

BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012

IŠTVÁNEK, F. *Zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017.

KOBÍK, J. Malé zamyšlení nad sankčním systémem daňového řádu. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2016, roč. 13, č. 2.

NOVOTNÁ, M., K. JORDANOVÁ, L. KRUPIČKOVÁ a J. ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019.

PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 7., dopl. a aktualiz. vyd. (V nakl. Doplněk 2.). Brno: Masarykova univerzita, 2007.

RADVAN, M., D. CZUDEK, T. ČEJKOVÁ, M. LIŠKA, Z. MARETHOVÁ, N. NEVEČEŘALOVÁ, P. SNOPOKOVÁ a M. ŠKOP. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018.

RADVAN, M., P. MRKÝVKA, I. PAŘÍZKOVÁ a D. ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008.

Právní předpisy

Nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích.

Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod.

Zákon 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), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Soudní rozhodnutí

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech C13/18 a C126/18.

Usnesení zvláštního senátu zřízeného dle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, totiž ve svém usnesení ze dne 1. 10. 2008, č. j. Konf 19/2008-5.

Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203.

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.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47.

Internetového zdroje

KYZLINK, D. Quo vadis, úroku z daňového odpočtu, aneb $1 = 14\%$ DAUČ^x [online]. [cit. 30. 4. 2021]. Dostupné z: <http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284161>

PÍTROVÁ, L. Několik poznámek k náhradě škody způsobené výkonem veřejné moci. *Právní rozhledy* [online]. Beck-online, 2017, č. 22, s. 788–793 [cit. 27. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptembrg5pxa4s7gizf6427g44dq&groupIndex=1&rowIndex=0>

ROZEHNAL, T. a M. FELDEK. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer [cit. 20. 12. 2019]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=253737>

Oficiální dokumenty

Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz. *Beck-online* [online]. C. H. Beck [cit. 27. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqga4v6mrygbpwi6q&groupIndex=0&rowIndex=0>

Contact – e-mail

257064@mail.muni.cz