



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Michala Bobka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, se sídlem Čs. armády 1979, Kladno, zast. Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 9. 2022, č. j. 55 Af 60/2020-51,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2020, č. j. 767/20/5300-22444-702525, změnil platební výměry na daň z přidané hodnoty placenou žalobkyní za zdaňovací období únor 2015, červenec 2015 a prosinec 2015. Důvodem byla správcem daně nezákonně vyměřená daň vyšší než daň původně tvrzená žalobkyní. Správce daně proto žalobkyni přiznal úroky z neoprávněného jednání správce daně (dále též „úrok z nesprávně stanovené daně“) podle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky uhrazené na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, červenec 2015 a prosinec 2015. Konkrétně

- rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145468/20/2110-52521-201794, přiznal úrok ve výši 372 539 Kč (ve vztahu k vyměření daně za zdaňovací období únor 2015),
- rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, přiznal úrok ve výši 69 456 Kč (za dobu nezákonně vedené exekuce daňových povinností za zdaňovací období červenec 2015),
- rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, přiznal úrok ve výši 336 973 Kč (ve vztahu k vyměření daně za zdaňovací období červenec 2015),
- rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145476/20/2110-52521-201794, přiznal úrok ve výši 185 422 Kč (ve vztahu k vyměření daně za zdaňovací období prosinec 2015).

Vratitelný přeplatek (tedy částka, která byla žalobkyní uhrazena na základě nezákonných rozhodnutí správce daně) vzniklý v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost byl žalobkyni vrácen dne 22. 1. 2020.

[2] Žalobkyně se dne 4. 2. 2020 telefonicky dotázala správce daně na termín vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně zaslal žalobkyni dne 5. 2. 2020 sdělení, v němž uvedl, že úroky z nesprávně stanovené daně budou žalobkyni vráceny na základě její žádosti o vrácení přeplatku, neboť zákon nenařizuje vrácení vratitelného přeplatku vzniklého z titulu předepsání takového úroku bez žádosti daňového subjektu. V souladu s § 254 daňového řádu vrátil správce daně bez žádosti pouze přeplatek vzniklý nezákonným stanovením, respektive vymáháním daně, a sice částky odpovídající původně vyměřeným daňovým povinnostem a nově vyměřeným daňovým odpočtům za zdaňovací období únor 2015, červenec 2015 a prosinec 2015.

[3] Žalobkyně doručila správci daně dne 17. 2. 2020 podání, které správce daně posoudil jako námitku uplatněnou podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Namítala, že daňový řád jasně ukládá správci daně vrátit *i bez žádosti přiznaný úrok* dle § 254, pokud vratitelný přeplatek vznikne nesprávným rozhodnutím správce daně.

[4] Rozhodnutím ze dne 28. 2. 2020, č. j. 782911/20/2110-52050-203057, správce daně námitku žalobkyně zamítl. Mimo jiné konstatoval, že vrácení přeplatku z moci úřední musí být v zákoně výslovně uvedeno, což ovšem není případ vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroků z neoprávněného jednání správce daně, na rozdíl například od úpravy vrácení přeplatku z titulu úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o námitce žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2020, č. j. 38278/20/5100-41453-711335, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Kromě jiného poukázal na skutečnost, že § 254 odst. 3 daňového řádu ukládá správci daně povinnost předepsat úrok ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí, jímž bylo pro nezákonnost změněno rozhodnutí o stanovení daně. Pokud se jedná o lhůtu pro předpis úroku, není důvod se domnívat, že se jedná zároveň o lhůtu pro vyplacení vratitelného přeplatku, neboť předepsání úroku a vyplacení vratitelného přeplatku jsou zcela rozdílné úkony. Přeplatkem vzniklým z nezákonně stanovené daně podle § 254 odst. 4 daňového řádu poté nelze rozumět úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu absence konkrétní a výslovné zákonné úpravy.

pokračování

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2020 žalobu, kterou krajský soud shledal důvodnou. Kasační stížností napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Za stěžejní považoval otázku, zda úrok z nesprávně stanovené daně představuje vratitelný přeplatek vzniklý *v důsledku* změny rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu [a tedy zda je vratitelný přeplatek vzniklý z takového úroku třeba vrátit z úřední povinnosti, jak tvrdí žalobkyně, nebo na žádost, jak tvrdí žalovaný – pozn. soudu]. V tomto ohledu krajský soud nejprve konstatoval, že jazykový ani historický výklad, stejně jako výklad vedený zásadou terminologické jednoty (zohledňující formulaci § 254a daňového řádu), neposkytují jednoznačnou odpověď. Názor žalobkyně však podporuje výklad systematický, neboť ustanovení § 254 ve svém celku pojednává o úrocích z nesprávně stanovené daně.

[6] Krajský soud se dále zabýval závěry stávající judikatury. Konstatoval, že rozsudky NSS ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017 - 31, a ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, svědčí ve prospěch jiného z konkurenčních výkladů. Nicméně závěry ohledně vrácení úroků podle § 254 odst. 4 daňového řádu jsou v nich formulovány spíše na okraj a bez bližšího odůvodnění. Výkladem uvedeného ustanovení se naopak zabývaly krajské soudy. Jejich závěry však doposud nejsou jednotné. Žalobkyní zastávaný výklad dovodil především Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016 - 50, a to na základě systematického výkladu. Pro závěr žalovaného naopak svědčí například rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2022, č. j. 54 Af 16/2020 - 28, který při výkladu vycházel především z důvodové zprávy k daňovému řádu. Judikatura krajských soudů však následuje spíše výklad příznivější pro žalobkyni.

[7] Krajský soud proto uzavřel, že ačkoli obě konkurenční výkladové varianty jsou racionální a slučitelné s textem zákona, za přesvědčivější je třeba s ohledem na systematický výklad považovat názor žalobkyně. Ostatně, i v případě rovnocennosti obou výkladových alternativ by bylo třeba se v duchu zásady *in dubio mitius* přiklonit k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt, tedy pro žalobkyni. Krajský soud ovšem závěrem neshledal důvodným argument žalobkyně, že pro jí zastávaný výklad svědčí též povaha úroku z nesprávně stanovené daně jakožto paušalizované náhrady škody, neboť náhrada škody je daňovému subjektu poskytnuta již předepsáním úroku na jeho osobní daňový účet.

## II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[8] V kasační stížnosti žalovaný (dále „stěžovatel“) namítá nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“]. Krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení otázky, zda se přeplatek vzniklý na předepsaném úroku z neoprávněného jednání správce daně vrací na žádost daňového subjektu, anebo zda jej má vracet správce daně z moci úřední.

[9] Podle stěžovatele ze základního pravidla podle § 154 odst. 2 [míněn zřejmě § 155 odst. 2 – pozn. soudu] daňového řádu plyne, že obecně se přeplatky vrací na žádost daňového subjektu s výjimkou případů, pro které zákon stanovuje speciální postup. Absence zakotvení speciálního pravidla o vrácení přeplatku proto automaticky znamená, že se postupuje podle obecného pravidla v § 155 odst. 2 daňového řádu, a tedy přeplatek se vrací k žádosti daňového subjektu. Z žádného ustanovení daňového řádu pak dostatečně

jednoznačně nevyplývá pravidlo o vrácení přeplatku na úroku z nesprávně stanovené daně bez žádosti.

[10] Stěžovatel obecně nesouhlasí se závěry, k nimž krajský soud dospěl při výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu. Pokud se týče jazykového výkladu, zákonodárce užil v § 254 odst. 4 daňového řádu pojem *důsledek*, jenž má jasně daný obsah. Důsledkem zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně je zrušení předpisu či změna hodnoty daně na debetní straně osobního daňového účtu, což při porovnání s kreditní stranou může vést ke vzniku (vratitelného) přeplatku. Vzniku přeplatku na úroku z nesprávně stanovené daně však předchází mimo jiné vyčíslení výše tohoto úroku a předpis tohoto úroku na osobní daňový účet. Přeplatek na nezákonně vybrané dani a přeplatek na úroku z neoprávněného držení takto vybrané daně jsou dvěma různými druhy přeplatku. První uvedený je primárním následkem odstranění nezákonnosti stanovení daně, druhý uvedený je následkem sekundárním. Jde o nový přeplatek, který se za určitých okolností osamostatňuje vůči původní jistině (dani). Nejedná se tak o přeplatek vzniklý držením nezákonně vybraných prostředků, pro něhož by byly dány důvody pro speciální režim vrácení. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu nadto hovoří o „přeplatku“ v čísle jednotném, čímž se míní právě jen přeplatek vzniklý v důsledku zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně, tj. přeplatek na neoprávněně vybrané dani.

[11] Za nelogickou stěžovatel považuje argumentaci terminologickou jednotou s přihlédnutím k § 254a daňového řádu, který výslovně stanoví vrácení úroku z daňového odpočtu z moci úřední. Právě skutečnost, že v § 254a daňového řádu zákonodárce výslovně upravil speciální pravidlo o vrácení přeplatku z moci úřední, dokládá záměr zákonodárce stanovit režim vrácení přeplatku na úroku podle § 254 daňového řádu odlišně. Dále stěžovatel připojuje i vlastní výklad důvodů, proč později zákonodárce při zavedení § 254a daňového řádu přistoupil k rozdílnému nastavení režimu vrácení přeplatku na úrocích. Důvodová zpráva v souvislosti s § 254 daňového řádu hovoří podle stěžovatele rovněž pouze o přeplatku na vybrané dani. Krajský soud poté učinil nesprávnou úvahu, že z absence zmínky o přeplatku na úroku je třeba usuzovat, že důvodová zpráva k otázce režimu vrácení úroku z nesprávně stanovené daně neposkytuje žádné vodítko. Zákonodárce v souvislosti s § 254 odst. 4 daňového řádu nezmiňuje přeplatek na úroku právě proto, že jej pod toto ustanovení nezamýšlel zahrnout.

[12] Systematický výklad, který krajský soud považoval společně s uplatněním zásady *in dubio pro mitius* za stěžejní, podle stěžovatele připouští též pojetí, podle něhož odst. 3 a 4 ustanovení § 254 daňového řádu upravují způsoby nápravy neoprávněného jednání správce daně v širších souvislostech, tj. předepsání úroku a vrácení neoprávněně vybrané daně. Stěžovatel namítá též nesprávné použití zásady *in dubio pro mitius*, neboť pokud ani za použití běžných výkladových metod nebylo možno dovodit existenci zvláštního pravidla o vrácení přeplatků na úrocích, měla se použít obecná úprava vrácení přeplatků (podle § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy vrácení na žádost daňového subjektu). K uplatnění uvedené zásady stěžovatel rovněž konstatuje, že režim vrácení přeplatku není spojen s otázkou prospěchu, respektive újmy daňového subjektu.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu 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] Úvodem je nutno vymežit předmět řízení o této kasační stížnosti. Ten tvoří otázka, zda má být případný vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně vrácen *i bez žádosti správcem daně*, a to podle § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Jinak řečeno, co je „vratitelný přeplatek“ podle tohoto ustanovení, který vznikne „v důsledku“ neoprávněného jednání správce daně: je jím pouze původní jistina, anebo i úrok z této jistiny? Předmětem posouzení tak nejsou otázky podmínek vzniku takového úroku, povinností souvisejících s jeho předepsáním, avšak ani případných následků pozdního předepsání či vyplacení takového úroku (například dalších úroků z pozdně předepsaného/vyplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně).

[17] Spornou otázkou je tudíž výklad § 254 odst. 4 daňového řádu, který (v rozhodném znění do 31. 12. 2020) stanovil: „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.“ Stěžovatel tvrdí, že citované ustanovení neupravuje vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně. Hypotéza citovaného ustanovení podle něj dopadá pouze na přeplatek vzniklý zrušením předpisu nesprávně stanovené daně na debetní straně osobního daňového účtu, tedy původní „jistinu“, neboť jen to je (přímý) důsledek zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, případně neoprávněného vymáhání daně. Přeplatek z titulu předepsání úroků z nesprávně stanovené daně vzniká až po vyčíslení, a zejména po předepsání takového úroku na osobní daňový účet. Je-li takový přeplatek vratitelným, jeho vrácení podléhá obecnému režimu podle § 155 odst. 2 daňového řádu, který mimo jiné stanoví: „Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.“ Jelikož tedy zákon zvláštní úpravu vrácení tohoto přeplatku neobsahuje, správce daně vratitelný přeplatek vrátí teprve na žádost daňového subjektu.

[18] Posuzovaná otázka již byla opakovaně řešena v judikatuře krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví (srov. odstavce 24. napadeného rozsudku krajského soudu). K závěru, že vrácení vratitelného přeplatku z titulu předepsání úroku z nesprávně stanovené daně se řídí § 254 odst. 4 daňového řádu a správce daně je tak má provést i bez žádosti ve lhůtě dle § 254 odst. 3 téhož zákona, dospěl například Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016 - 50, a taktéž krajský soud v napadeném rozsudku. Naopak mimo jiné podle rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2022, č. j. 54 Af 16/2020 - 28, se na úrok z nesprávně stanovené daně ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu nevztahuje. Vratitelný přeplatek případně vzniklý v důsledku předepsání

takového úroku se proto řídí obecným pravidlem podle § 155 odst. 2 daňového řádu a vrací se na žádost daňového subjektu podle § 155 odst. 3 téhož zákona.

[19] Strany sporu, a v některých případech též citované rozsudky krajských soudů (viz např. bod 35 odůvodnění citovaného rozsudku č. j. 54 Af 16/2020 - 28), k posuzované otázce odkazují též na závěry Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky ze dne 14. 12. 2017, 9 Afs 286/2017 - 26, ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017 - 31, ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, či ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2021 - 41.

[20] Ve věci řešené pod sp. zn. 9 Afs 286/2017 byla posuzována otázka, zda má být bez žádosti vrácen úrok (respektive vratitelný přeplatek na takovém úroku) z opožděně vyplaceného vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu. Opožděně vyplacený vratitelný přeplatek vznikl z nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). NSS konstatoval, že v obecné rovině *úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu* je správce daně povinen předepsat podle § 254 odst. 3 daňového řádu a bez žádosti daňového subjektu správce daně není povinen takto předepsaný úrok vracet. V citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 301/2017 - 31 se sice NSS zabýval úrokem z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, to však v souvislosti s otázkou, na jaké úroky daňovému subjektu vzniklo právo (zda na úrok jak podle § 155 odst. 5, tak podle § 254 daňového řádu) a zda krajský soud překročil předmět řízení vymezený žádostí žalobkyně o předepsání úroku podle § 254 daňového řádu. NSS poté sice na dvou místech citovaného rozsudku (body [11] a [19]) konstatuje, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se vrací z úřední povinnosti, činí tak ovšem bez jakéhokoli bližšího odůvodnění. Případy řešené NSS v rozsudcích č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 a č. j. 10 Afs 405/2020 - 41 se týkaly otázky úročení úroků z neoprávněného jednání správce daně (*anatocismus*). Strohé konstatování v bodu [19] rozsudku č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, že nejpozději ve lhůtě podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl daňový subjekt mít možnost s úrokem z nesprávně stanovené daně na osobním daňovém účtu „*disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani)*“, nemůže poskytovat vodítka při posouzení projednávané věci. Totéž platí pro nedávný rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 265/2021 - 63, v němž se soud zabýval otázkou nároku daňového subjektu na úrok z úroku z opožděného předepsání vratitelného přeplatku (tj. také otázkou *anatocismu*, na rozdíl od věcí řešených 10. senátem však ve vztahu k úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu).

[21] V žádném z uvedených případů tudíž NSS neposuzoval konkrétně otázku právního režimu vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním *úroku* z neoprávněného jednání správce daně. Případy řešené v odkazovaných rozhodnutích se od nyní posuzované věci buďto skutkově odlišovaly, nebo v nich prezentovaná tvrzení relevantní pro nyní posuzovanou otázku postrádají zdůvodnění. Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy doposud otázku vznášenou touto kasační stížností jednoznačně neřešila.

[22] V rovině východiska výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu NSS obecně souhlasí s názorem stěžovatele, že při absenci zvláštní úpravy postupu vrácení vratitelného přeplatku bez žádosti je nutno postupovat podle obecné úpravy nakládání s přeplatky, včetně vrácení vratitelného přeplatku na žádost, tedy především podle § 155 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel však krajskému soudu chybně vytyká, že uvedenou obecnou úpravu zcela opomněl aplikovat. K aplikaci této premisy totiž v projednávané věci nebyl důvod, jelikož

pokračování

krajský soud dovodil, že vrácení přeplatku na předepsaném úroku z nesprávně stanovené daně upravuje § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy aplikoval úpravu zvláštní. Jinak řečeno, krajský soud byl toho názoru, že pojem „vratitelný přeplatek“ podle § 254 odst. 4 daňového řádu zahrnuje, coby specifické ustanovení, jak jistinu, tak úrok z této jistiny. Tomuto výkladu NSS nyní přisvědčil.

[23] Krajský soud se při posouzení věci soustředil na otázku, zda v případě úroků z neoprávněného jednání správce daně představuje § 254 odst. 4 daňového řádu zvláštní pravidlo ve vztahu k obecnému režimu vrácení vratitelných přeplatků, a za tím účelem přistoupil pomocí jednotlivých výkladových metod k odstranění pochybností týkajících se obsahu a smyslu tohoto ustanovení. Jelikož dospěl k závěru, že vrácení přeplatku na úrocích z nesprávně stanovené daně podléhá režimu podle § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy že existuje zvláštní úprava předvídaná § 155 odst. 2 daňového řádu, obecnou úpravu neaplikoval. Samotná absence výslovného uvedení, proč je třeba v takovém případě aplikovat § 254 odst. 4 namísto § 155 odst. 2 daňového řádu, pak pochopitelně nezákonnost napadeného rozsudku nemůže založit, neboť se jedná o aplikaci obecně uznávaného právního metapřavidla *lex specialis derogat legi generali*.

[24] NSS poté v zásadě souhlasí s argumentací předestřenou v napadeném rozsudku. Jeho závěr lze zobecnit tak, že výklad jazykový, historický a terminologické jednoty neposkytují dostatečnou oporu pro žádný z konkurenčních výkladů, nicméně výklad systematický nasvědčuje správnosti názoru žalobkyně. Především systematickým výkladem dospěl k závěru, že vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně spadá pod § 254 odst. 4 daňového řádu, také Krajský soud v Brně v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 90/2016 - 50.

[25] Čtvrtý odstavec § 254 daňového řádu je zařazen do rámce ustanovení, které jinak upravuje výlučně otázku úroků z neoprávněného jednání správce daně. Jak uvedl krajský soud v bodu 21. napadeného rozsudku, § 254 daňového řádu je označen též marginální rubrikou „Úrok z neoprávněného jednání správce daně“ (srov. též body 41. a 45. citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 90/2016 - 50). Přílehlavý je proto krajským soudem zmiňovaný argument *a rubrica* – právní norma řazená v právním předpisu pod určitou rubriku by svým rozsahem měla korespondovat s materií odpovídající této rubrice. Význam tohoto argumentu sice zčásti oslabuje skutečnost, že podle § 254 odst. 4 daňového řádu má být ve lhůtě podle § 254 odst. 3 vrácena jako vratitelný přeplatek jistina odpovídající daňovým subjektem zaplacené dani – čtvrtý odstavec v tomto ohledu vykračuje nad rámec marginální rubriky § 254 daňového řádu. V zájmu zachování systematické jednoty právního předpisu by ovšem § 254 odst. 4 měl být vykládán tak, že dopadá *také* na vratitelné přeplatky tvořené přiznaným úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[26] Oporu pro uvedený závěr lze podle NSS nalézt také v účelu a smyslu posuzované právní úpravy. Úrok z nesprávně stanovené daně je zvláštním následkem porušení povinností při správě daní, konkrétně nezákonného stanovení daně (případně nesprávného úředního postupu takovému stanovení předcházejícího) nebo nezákonného vymáhání daně. Účelem tohoto úroku je kompenzovat adresátu nezákonného rozhodnutí *újmou v podobě nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky* (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, č. 3485/2016 Sb. NSS, a ze dne 22. 12. 2015, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, č. 3485/2016 Sb. NSS, a ze dne 22. 12. 2015, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, č. 3485/2016 Sb. NSS).

3 As 113/2014 - 47, č. 3399/2016 Sb. NSS) Současně smysl úroku z neoprávněného jednání správce daně, respektive úpravy v § 254 daňového řádu, spočívá též v předcházení komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku (srov. citované rozsudky NSS č. j. 3 As 113/2014 - 47 a č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, dále rozsudky NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 - 51, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36). Proto se též podle § 254 odst. 6 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

[27] Z účelu institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně a smyslu úpravy v § 254 daňového řádu je nutno dovodit, že kompenzace tímto úrokem poskytovaná má být daňovému subjektu poskytnuta v co nejkratším čase. Odpadnutím rozhodnutí o stanovení daně přestává existovat právní důvod svědčící daňovým orgánům pro dispozici s částkou odpovídající nezákonně stanovené a zaplacené dani. Zadržováním takové částky tak stát – obdobně jako v případě soukromoprávního bezdůvodného obohacení – zasahuje bez právního důvodu (resp. z důvodu, který odpadl) do majetkové sféry daňového subjektu. Pokud zákonodárce shledal potřebu řešit uvedenou situaci *vrácením* případného vratitelného přeplatku daňovému subjektu bez žádosti, a tedy neponechat aktiva vzniklá odpadnutím rozhodnutí o stanovení daně až do případného projevu vůle daňového subjektu na jeho osobním daňovém účtu, tatáž potřeba vyvstává ohledně nakládání s přiznaným úrokem z nesprávně stanovené daně. Nelze totiž dost dobře nalézt důvody pro odlišný režim vrácení samotné jistiny tvořené nezákonně stanovenou (vymáhanou) daní a nikoliv úroku, který představuje kompenzaci úbytku hodnoty této jistiny v čase. Teprve dispozicí s celkovou částkou sestávající z *jistiny* (nezákonně stanovené a daňovým subjektem zaplacené daně) a *úroku* z nesprávně stanovené daně dochází u daňového subjektu ke kompenzaci jeho ztráty, respektive k (přibližně) obnově původní hodnoty majetku. Pokud zákonodárce přiznává daňovému subjektu kompenzaci za nemožnost po určitou dobu disponovat s prostředky, které stát prostřednictvím daňových orgánů neoprávněně zadržoval, pak tytéž důvody, z nichž je třeba v co nejkratší době *vrátit* daňovému subjektu jistinu, podporují též *vrácení* přiznaného úroku *ex proprio motu* správcem daně – v obou případech za předpokladu vzniku vratitelného přeplatku. Zjednodušeně vyjádřeno, „*cena peněz*“ není tvořena jenom návratem jistiny, ale jistiny a úroků z této jistiny.

[28] Uvedené dále podporuje skutečnost, že nezákonné stanovení (vymáhání) daně může mít závažné dopady do majetkové sféry daňového subjektu. Na rozdíl například od úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu se v případech upravených § 254 jedná o zadržování částek již zaplacených daňovým subjektem, s nimiž tak daňový subjekt do doby jejich vrácení nemůže disponovat. Uvedenému odpovídá rozdílná výše úroků podle § 254 daňového řádu v porovnání s úrokem z daňového odpočtu podle § 254a téhož zákona, který představuje kompenzaci za dlouhotrvající kontrolní postup vztahující se k daňovému tvrzení, v němž je uplatňován nadměrný odpočet, a není tak reakcí na pochybení správce daně (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb., II. zvláštní část, k části šesté – změna daňového řádu, k bodu 19). Lze proto argumentovat též *a fortiori*: pokud u méně intenzivního zásahu do majetkových práv, respektive méně závažného jednání správce daně, které je kompenzováno postupem podle § 254a daňového řádu, vyžaduje právní úprava vrácení přeplatku na úroku společně s jistinou (§ 254a odst. 4



pokračování

daňového řádu), tím spíše musí sdílet právní režim vrácení jistiny též úrok podle § 254 daňového řádu kompenzující závažnější jednání správce daně a intenzivnější zásah do majetkové sféry daňového subjektu. Konečně výklad zastávaný žalobkyní dovedla také odborná literatura – srov. kupř. Nováková, P. § 254 [Úrok z neoprávněného jednání správce daně]. In: Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 869.

[29] Uvedené úvahy proto vedou NSS k závěru, že pod pojem *vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení (neoprávněného vymáhání) daně* užitý v § 254 odst. 4 daňového řádu je třeba zahrnovat vedle samotné *jistiny* také *úrok* z nesprávně stanovené daně, tedy pochopitelně za předpokladu kladného zůstatku na kreditní straně daňového účtu po jejich předepsání. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je rovněž vratitelným přeplatkem ve smyslu tohoto ustanovení, neboť vznikl v přímém a nezbytném důsledku původního nezákonného jednání správce daně.

[30] V návaznosti na právě dovozené závěry týkající se otázky vrácení přeplatku na úrocích z neoprávněného jednání je však v rámci výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu nezbytné se závěrem zastavit u otázky lhůty, v níž musí správce daně takové vrácení z moci úřední uskutečnit. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen vratitelný přeplatek na úroku z nesprávně stanovené daně vrátit *ve lhůtě podle § 254 odst. 3* téhož zákona. Posledně jmenované ustanovení stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně musí správce daně *předepsat* na osobní daňový účet daňového subjektu *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*.

[31] Jazykový výklad § 254 odst. 4 daňového řádu připouští v první řadě možnost, že správce daně je povinen úrok z nesprávně stanovené daně *předepsat* na osobní daňový účet daňového subjektu v téže lhůtě, v jaké je povinen *vrátit* (tj. vyplatit) daňovému subjektu případný vratitelný přeplatek. Pro oba úkony je tudíž stanovena tatáž lhůta 15 dnů, která by v obou případech běžela ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Stejně tak je ovšem přípustná interpretace, podle níž lhůta pro vrácení úroku z vratitelného přeplatku počíná běžet teprve naplněním podmínky stanovené § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy *okamžikem vzniku vratitelného přeplatku*. Jelikož teprve předepsáním úroku jakožto aktiva (vratky na kreditní stranu) osobního daňového účtu je možné posoudit, zda na daňovém účtu daňového subjektu následkem předepsání úroku vznikl přeplatek (a v jaké výši) a zda je tento přeplatek vratitelný (§ 154 odst. 2 daňového řádu), lhůta pro vrácení přeplatku nemůže začít běžet dříve, než je úrok předepsán na osobní daňový účet.

[32] Podle Nejvyššího správního soudu je třeba se přiklonit ke druhé z uvedených alternativ. První výkladová alternativa by totiž vedla k neakceptovatelným důsledkům.

[33] Zaprvé, pokud by správce daně disponoval k úkonu v podobě předepsání úroku z nesprávně stanovené daně na daňový účet toutéž lhůtou 15 dní ode odpadnutí rozhodnutí o stanovení daně, jako je stanovena pro vrácení samotné jistiny z vratitelného přeplatku podle § 254 odst. 3 daňového řádu, třetí a čtvrtý odstavce § 254 uvedeného zákona

by vzájemně kolidovaly. Předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně částky na konci patnáctého dne po odpadnutí rozhodnutí o stanovení daně by správce daně jednal v souladu § 254 odst. 3 daňového řádu. Posouzení vratitelného přeplatku a jeho vrácení by ovšem musel uskutečnit až šestnáctý den po odpadnutí rozhodnutí, čímž by zároveň porušil povinnost vrátit podle § 254 odst. 4 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku ve lhůtě 15 dní od odpadnutí rozhodnutí.

[34] Uvedený příklad by byl v praxi spíše ojedinělý. I v běžných případech by ovšem stanovení téže lhůty pro předepsání a zároveň též pro vrácení úroku z nesprávně stanovené daně (jde-li o vratitelný přeplatek) vedlo k nežádoucím situacím. Správce daně by totiž vždy musel předem rozvrhnout časové pořadí jednotlivých úkonů podle skutečnosti, která mu v daný moment není známa, a sice podle existence vratitelného přeplatku. Pokud by předpis úroku vedl ke vzniku vratitelného přeplatku, musel by správce daně rozvrhnout pořadí úkonů tak, aby včas předepsal úrok z nesprávně stanovené daně a stihl jej též do 15 dnů od odpadnutí rozhodnutí o stanovení daně vrátit. Skutečnost, zda předepsání úroku z nesprávně stanovené daně povede ke vzniku vratitelného přeplatku, však závisí teprve na určení výše tohoto úroku a posouzení stavu na daňovém účtu po předepsání tohoto úroku. V důsledku by proto správce daně byl krácen na 15denní lhůtě k předepsání úroku, neboť k předepsání by musel vždy přistoupit s předstihem s ohledem na možnost vzniku vratitelného přeplatku, který má být v téže lhůtě vrácen.

[35] Jiný nežádoucí důsledek ztotožňování počátku běhu lhůty pro předepsání i pro vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně by spočíval v tom, že v případě marného uplynutí této lhůty by se správce daně mohl dopustit dvojího protiprávního jednání – jednak *nepředepsání* úroku, jednak *nevrácení* případného vratitelného přeplatku tvořeného takovým úrokem. Každé z těchto jednání přitom v principu představuje samostatný právní titul kompenzačních úroků. Konkrétně *nepředepsání* úroků z neoprávněného jednání správce daně ve stanovené lhůtě považuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu za jednání naplňující hypotézu § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. za zakládající právo na další úrok z neoprávněného jednání správce daně (srov. např. citované rozsudky NSS č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 a č. j. 10 Afs 382/2020 - 51). Ve stanovené lhůtě *nevrácený* vratitelný přeplatek poté podléhá úročení podle § 155 odst. 5 daňového řádu (úrok z vratitelného přeplatku). Uvedené dva na sobě nezávislé úroky by přitom běžely současně.

[36] Diskutované výkladové alternativy předvíдалa již v minulosti odborná literatura. „*Lhůta pro vrácení přeplatku je shodná se lhůtou v odstavci 3, tudíž 15denní. Přitom není zcela zřejmé, zda se jedná (i) o lhůtu 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání, či (ii) o lhůtu 15 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku, tj. ode dne jeho předepsání na osobní daňový účet.*“ (Výše citovaný komentář autorů Lichnovský, Ondříšek a kol., s. 869). Ačkoli se autoři citovaného komentáře nakonec přiklonili k první variantě, učinili tak z důvodu „*že odmítáním předepsání úroku by správce daně krátil právo daňového subjektu na úrok z vratitelného přeplatku vyplaceného po lhůtě (§ 155 odst. 5 DŘ), to proto, že správce daně by odmítáním předepsání úroku dle odstavce 3 fakticky nemohl dostat do prodlení.*“ Takový následek ovšem vylučuje již citovaná judikatura NSS, podle níž *nepředepsání* úroku z nesprávně stanovené daně představuje samostatný „skutek“

pokračování

neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, a zakládá tak právo daňového subjektu na další úrok z tohoto neoprávněného jednání. Za této situace naopak vede k neakceptovatelným důsledkům (uvedeným výše v bodu [34]) první z uvažovaných výkladových alternativ.

[37] Na základě uvedeného je proto třeba přijmout takový výklad § 254 odst. 4 daňového řádu, podle něhož vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně musí správce daně z moci úřední (bez žádosti daňového subjektu) vrátit daňovému subjektu ve lhůtě 15 dní *od okamžiku vzniku takového vratitelného přeplatku*, tj. od okamžiku předepsání vratitelného přeplatku na osobní daňový účet daňového subjektu. Jinak řečeno, obrat „*ve lhůtě podle odstavce 3*“ ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu představuje prostý odkaz na délku lhůty (tj. 15 dní), nikoliv však na stejný den počátku jejího běhu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[38] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[39] O nákladech řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s (ve spojení s § 120 s. ř. s). Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měla plný úspěch žalobkyně. Té však žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly, neboť se ke kasační stížnosti nevyjádřila a neučinila ani jiný úkon, za který náhrada nákladů řízení náleží. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. září 2023

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu