



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**, se sídlem Dvořákova 328, Žichlínské předměstí, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 3. 2023, č. j. 52 Af 4/2019-92,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 11. 2017, č. j. 1699994/17/2800-31472-602605, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 121.021 Kč (dále jen „úrok z neoprávněného jednání správce daně I.“) podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), z důvodu zrušení platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 399742/14/2800-04705-602605 (dále jen „platební výměr I.“). Částku tohoto úroku žalovaný předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 2. 11. 2017.

[2] Žalovaný dalším rozhodnutím ze dne 8. 11. 2017, č. j. 1699996/17/2800-31472-602605, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 672.166 Kč (dále jen „úrok z neoprávněného jednání správce daně II.“) podle § 254 daňového řádu, z důvodu zrušení platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 400023/14/2800-04705-602605 (dále jen „platební výměr II.“). Také částku tohoto úroku žalovaný předepsal žalobkyni na její osobní daňový účet dne 2. 11. 2017.

[3] Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2018, č. j. 1009789/18/2800-31472-602605, žalovaný přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 517.303 Kč (dále jen „úrok z neoprávněného jednání správce daně III.“) podle § 254 daňového řádu, z důvodu zrušení platebních výměrů na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ze dne 9. 12. 2014, č. j. 1555856/14/2800-31472-602605 a č. j. 1555886/14/2800-31472-602605 (dále společně jen „platební výměry na penále“). Uvedenou částku žalovaný předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 11. 5. 2018.

[4] Výše uvedené částky předepsaných úroků následně žalovaný žalobkyni vyplatil na základě její žádosti dne 26. 7. 2018. Žalobkyně, která měla za to, že uvedený úrok jí měl být vyplacen bez její žádosti již dříve, požádala žalovaného o úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků (úroků z neoprávněného jednání správce daně I., II. a III.) podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný sdělením ze dne 13. 9. 2018, č. j. 1540860/18/2800-31472-602605 (dále jen „sdělení ze dne 13. 9. 2018“), žalobkyni oznámil, že jí požadovaný úrok nepřísluší. Měl totiž za to, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu bylo jeho povinností ve lhůtě patnácti dnů pouze předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na její osobní daňový účet, nebylo však jeho povinností tento úrok vrátit z úřední povinnosti, tedy bez žádosti žalobkyně.

[5] Žalobkyně brojila proti sdělení ze dne 13. 9. 2018 námitkou, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

[6] Proti napadenému rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Krajský soud dovedl, že žalovaný pochybil, když přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně pouze předepsal na daňový účet žalobkyně, avšak nevyplatil je bez žádosti žalobkyni. Současně však vyslovil, že žalobkyně nemá nárok na úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jejichž úhradu požadovala, neboť by se jednalo o nepřijatelné placení úroku z úroků. Rozsudkem ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“) tudíž žalobu zamítl.

[7] Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalobkyně první rozsudek krajského soudu zrušil svým rozsudkem ze dne 12. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2020-50 (dále jen „zrušující rozsudek“), a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení. Shledal totiž, že krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí mimo rámec uplatněných žalobních bodů a nerespektoval tedy princip vyjádřený v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Současně dovedl že první rozsudek

pokračování

krajského soudu byl překvapivý, neboť se důvody, na nichž krajský soud založil první rozsudek a závěr o nedůvodnosti žaloby, zcela lišily od důvodů, na nichž své úvahy založil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Krajský soud na straně jedné dospěl k závěru o důvodnosti žalobní argumentace týkající se povinnosti vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti daňového subjektu, na druhou stranu však (a to zcela překvapivě) mimo rámec žalobních bodů dospěl k závěru o nepřípustnosti úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně proto, že dovedl zákaz úročení úroků. Uvedeným se tak krajský soud dopustil vady řízení s vlivem na zákonnost prvního rozsudku.

## II.

[8] Krajský soud v dalším řízení v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud předeslal, že spornou otázkou je skutečnost, zda měl žalovaný povinnost vyplatit žalobkyni přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně jako vratitelný přeplatek z úřední povinnosti, tedy bez žádosti ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o zrušení platebních výměrů I., II. Věnoval se tudíž výkladu posledně uvedeného ustanovení a dovedl, že je třeba jej vykládat ve spojení se všemi dalšími odstavci § 254 daňového řádu, zejména s jeho odstavcem 3. Výklad žalovaného, který v dané věci aplikaci § 254 odst. 4 daňového řádu vyloučil proto, že se vztahuje pouze na vratitelný přeplatek vzniklý zrušením, zánikem, změnou, nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí (týkajícího se odvodu či penále), přičemž v dané věci se jednalo o úrok z neoprávněného jednání správce daně, krajský soud považoval za neudržitelný. Na podporu svých závěrů odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která jeho závěry potvrzuje (ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59 a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-16), a uzavřel, že žalovaný pochybil, neboť přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně, které předepsal na osobní daňový účet žalobkyně, měl vyplatit bez její žádosti, pokud současně tyto úroky představovaly vratitelný přeplatek.

[10] Dále se krajský soud pro účely stanovení data, od něž má být úrok z neoprávněného jednání správce daně III. úročen, zabýval otázkou, zda platební výměry na penále zanikly již se zrušením platebních výměrů I. a II. ze zákona, nebo teprve okamžikem jejich zrušení žalovaným. Krajský soud připomněl, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že penále je ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Pro účely projednávaného případu pak krajský soud dovedl, že platební výměry na penále sice nadále existovaly i po zrušení platebních výměrů I. a II., toliko však formálně. Po zrušení platebních výměrů I. a II. neexistoval právní důvod dalšího trvání povinnosti uhradit penále za prodlení s úhradou odvodů. Krajský soud dal tedy žalobkyni za pravdu v tom, že zrušení platebních výměrů na penále mělo již jen deklaratorní charakter, neboť materiálně došlo k zániku povinnosti uhradit penále již účinností rozhodnutí, kterými byly zrušeny platební výměry I. a II. Od okamžiku účinnosti těchto rozhodnutí o zrušení platebních výměrů I. a II. tak podle krajského soudu počala běžet patnáctidenní lhůta pro vyplacení přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně III. jako vratitelného přeplatku ve smyslu § 254

odst. 4 daňového řádu či pro předepsání přiznaného úroku na osobní daňový účet dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Závěrem napadeného rozsudku krajský soud doplnil, že argumentací týkající se nemožnosti přiznat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, kterou žalovaný nadnesl ve vyjádření k žalobě, se s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené ve zrušujícím rozsudku č. j. 4 Afs 174/2020-50, neboť by tím překročil rámec uplatněných žalobních bodů.

### III.

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel namítá, že krajský soud vykládá § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu izolovaně bez zvážení širších souvislostí. Situace, za nichž se přeplatek vrací bez žádosti daňového subjektu, jsou výjimečné a jsou jasně stanoveny zákonem (daňovým řádem) a jedná se o sedm konkrétních případů, které stěžovatel v kasační stížnosti vyjmenovává. Ve všech je výslovně uvedeno, že „*vratitelný přeplatek se vrací bez žádosti*“ nebo „*vratitelný přeplatek vrátí současně s vrácením daňového odpočtu*“. Nebylo by logické, pokud by zákonodárce stejný úmysl (vrátit vratitelný přeplatek bez žádosti) normoval odlišnými způsoby. Stěžovatel je tak názoru, že pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit správci daně povinnost vrátit předepsaný úrok z neoprávněného jednání správce bez žádosti, explicitně by tuto povinnost v § 254 daňového řádu uvedl. Namítá, že aby správce daně mohl výši úroku vypočítat, musí nejprve daň uhrazenou na základě zrušeného rozhodnutí předepsat a následně vrátit. Teprve poté může přikročit k výpočtu úroku. Stěžovatel má za to, že by bylo zcela absurdní, aby zákon stanovoval stejnou patnáctidenní lhůtu pro vrácení daně i vrácení úroku. Je tedy názoru, že odstavce 3 a 4 vykládaného § 254 daňového řádu jsou propojeny toliko shodnou lhůtou k plnění povinností.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by se celý § 254 daňového řádu nazvaný *Úrok z neoprávněného jednání správce daně* musel nutně věnovat pouze úroku, neboť názvy jednotlivých ustanovení právního řádu nemají normativní povahu. Toto ustanovení podle stěžovatele sice pojednává o úroku, ale současně i o vypořádání vratitelného přeplatku (odstavec 4) a uplatnění prostředku ochrany proti tomuto postupu (odstavec 5). Jelikož se toto pojetí ukázalo být nesystémovým, novela daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb. účinným ke dni 1. 1. 2021 přesunula ustanovení obsažené dosud v § 254 odst. 4 daňového řádu nově do § 155b odst. 4 daňového řádu, jak potvrzuje i důvodová zpráva. Krajský soud tak podle stěžovatele pochybil, když zvolil systematický výklad nesystematicky zařazeného ustanovení daňového řádu. Novelou daňového řádu a jejím smyslem popsaným v důvodové zprávě dal zákonodárce najevo, že chtěl napravit nesystematicky zařazený § 254 odst. 4 daňového řádu, nikoli změnit přístup k vrácení přeplatku vzniklého v důsledku připsání úroku. Vyplacením úroku bez žádosti by daňový subjekt mohl být zkrácen na právech, neboť by tím správce daně zasáhl do jeho práva použít přeplatek na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Postup podle § 155 daňového řádu dává daňovému subjektu větší možnost, jak s vratitelným přeplatkem naložit.

pokračování

[14] Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na něž krajský soud odkazoval v napadeném rozsudku, považuje stěžovatel v dané věci za nepřiléhavé, neboť neřeší problematiku toho, zda se přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně vrací jako vratitelný přeplatek bez žádosti, či na žádost daňového subjektu. Stěžovatel naopak odkazuje na rozsudek ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, v němž se Nejvyšší správní soud k této otázce okrajově vyjádřil. Má za to, že vyplacení přeplatku bez žádosti daňového subjektu nemusí být bez dalšího pro daňový subjekt výhodnější varianta a opakuje, že není povolán k tomu, aby o naložení s přeplatkem extenzivním výkladem za daňový subjekt rozhodoval.

#### IV.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. Rekapituluje skutkový stav věci a vyvrací stěžovatelovu stížnostní argumentaci četnými odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V doplňujícím podání poukazuje na to, že po zrušení napadeného rozhodnutí vydal stěžovatel nové rozhodnutí, kterým námitce žalobkyně vyhověl a přiznal jí požadované úroky. Jelikož postupoval podle pokynu krajského soudu, je dle stěžovatelky patrné, že svou vlastní argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti nepovažuje za důvodnou.

#### V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] V projednávaném případě je stěžejní spornou otázkou, zda má být případný vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně vrácen daňovému subjektu i bez jeho žádosti podle § 254 odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020; shodně dále). Jinak řečeno, otázkou je, zda měl stěžovatel žalobkyni vrátit vratitelný přeplatek vzniklý na základě předepsání úroků z neoprávněného jednání správce daně I., II. a III. v zákonné lhůtě z úřední povinnosti, tedy bez její žádosti.

[19] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[20] Podle § 254 odst. 3 daňového řádu, *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*

[21] Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, *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.*

[22] Přeplatkem podle § 154 odst. 1 daňového řádu je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Současně platí, že vratitelným se tento přeplatek stane tehdy, neexistuje-li nedoplatek na dani (u žádného správce daně), na jehož úhradu by mohl být přeplatek převeden (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu). Stěžovatel přitom v průběhu řízení nijak nezpochyboval, že úroky z neoprávněného jednání správce daně I., II. a III. takovým vratitelným přeplatkem byly, neboť nebylo sporné, že jakožto již předepsané nebyly použity na úhradu nedoplatku na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně, ale byly jí na její žádost dne 26. 7. 2018 vyplaceny.

[23] V nyní projednávané věci je stěžovatel názoru, že výše citovaný § 254 odst. 4 daňového řádu neupravuje vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně. Jedná se dle jeho názoru o nesystematicky zařazené ustanovení, které se netýká úroků z neoprávněného jednání správce daně, a s odstavcem 3 téhož ustanovení jej pojí pouze shodná lhůta. Stěžovatel má za to, že uvedené ustanovení dopadá pouze na přeplatek vzniklý zrušením předpisu nesprávně stanovené daně, tedy původní „jistiny“, 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 pak podle stěžovatele podléhá obecnému režimu podle § 155 odst. 2 daňového řádu, k jeho vrácení tedy dochází na žádost daňového subjektu.

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že se totožnou problematikou zabýval již v rozsudcích ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29, či ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 140/2022-49. V souvislosti s obdobnou argumentací, jako je předestřena výše, tak Nejvyšší správní soud již konstatoval, že vratitelný přeplatek podle § 254 odst. 4 daňového řádu zahrnuje jak jistinu, tak i úrok z této jistiny. Čtvrtý senát přitom neshledal důvod se od tohoto závěru v nyní projednávané věci odchýlit.

[25] Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 244/2022-29 uvedl, že „[č]tvrtý 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

pokračování

*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.*“ (důraz přidán soudem)

[26] Tento závěr přitom nalézá oporu i ve smyslu a účelu posuzovaného ustanovení. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je zvláštním následkem porušení povinností při správě daní. Účelem tohoto úroku je kompenzovat adresátovi nezákonného rozhodnutí újmu v podobě nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, publ. pod č. 3485/2016 Sb. NSS, a ze dne ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, publ. pod č. 3399/2016 Sb. NSS). Současně smysl úroku z neoprávněného jednání správce daně, respektive úpravy obsažené 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. výše uvedený rozsudek č. j. 3 As 113/2014-47, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017-51, či ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36). To je rovněž i důvod, proč se 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. 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 (viz již citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 244/2022-29).

[28] Nejvyšší správní soud tudíž v odstavci [29] posledně zmíněného rozsudku č. j. 3 Afs 244/2022-29 uzavřel, 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 předeapsání. 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.*“ Nejvyšší správní soud toliko dodává, že třetí senát k citovanému závěru dospěl na základě systematického výkladu, aplikace pravidla *lex specialis derogat legi generali*, a teleologického výkladu. Čtvrtý senát, který s uvedenými závěry, jak shora uvedeno, souhlasí, nepovažuje za potřebné tyto závěry nyní opakovat, proto na ně pro stručnost odkazuje.

[29] Z toho, co bylo shora uvedeno, tedy vyplývá, že krajský soud provedl v souzené věci výklad § 254 odst. 4 daňového řádu v zásadě shodně, jak učinil i Nejvyšší správní soud ve své následné judikatuře (viz odst. [24]). Dospěl totiž ke správnému závěru, že za předpokladu, že přiznáním úroků za neoprávněné jednání správce daně I., II. a III. žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek, měl jej správce daně vrátit bez žádosti žalobkyně ve lhůtě uvedené v § 254 odst. 3 daňového řádu. Kasační argumentace, jíž stěžovatel proti tomuto závěru brojí, tudíž není důvodná.

[30] K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, který má podle jeho názoru dosvědčovat správnost jeho argumentace, kasační soud uvádí, že strohé konstatování v bodu [19] daného rozsudku o tom, 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 vodítko pro výklad nyní aplikovaného § 254 odst. 4 daňového řádu a založit opodstatněnost kasační argumentace. To platí tím spíše, že výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu zaujala výslovné a ucelené stanovisko k výkladu posledně uvedeného ustanovení daňového řádu, o jehož aplikaci se zde jedná.

[31] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn. Krajský soud v napadeném rozsudku správně uzavřel, že pokud předepsáním úroků z neoprávněného jednání správce daně I., II. a III. vznikl vratitelný přeplatek, měl být podle § 254 odst. 4 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) žalobkyni vrácen i bez její žádosti.

[32] Pro úplnost zbývá dodat, že se krajský soud v napadeném rozsudku rovněž zaobíral otázkou okamžiku zániku platebních výměrů na penále a na to navazující otázkou počátku běhu lhůty pro vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně III. Stěžovatel však proti závěrům, které krajský soud v souvislosti s tím v napadeném rozsudku vyslovil, v kasační stížnosti nebrojil, tudíž se touto problematikou nezabýval ani Nejvyšší správní soud.

## VI.

[33] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

[35] Žalobkyni jako v řízení o kasační stížnosti úspěšnému účastníkovi náleží náhrada nákladů řízení ve výši 4.114 Kč. Tyto náklady sestávají z odměny za zastoupení advokátem za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování



pokračování

právních služeb (advokátní tarif)] za vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za tento úkon v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 300 Kč. Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. O částku této daně v rozsahu 714 Kč (21 % z 3.400 Kč) se tudíž zvyšuje odměna a náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně. Celkovou částku ve výši 4.114 Kč je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 20. srpna 2024

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu