



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **X**
bytem X
zastoupený Mgr. Miroslavem Kohoutem, advokátem advokátní kanceláře KODAP legal s. r. o.
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**
sídlem 1. máje 97, Liberec

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2025, č. j. 98783/25/2604-50521-506336

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 14. 2. 2025, č. j. 98783/25/2604-50521-506336, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám Mgr. Miroslava Kohouta, advokáta, na náhradě nákladů řízení částku 17 689 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný správce daně zamítl jeho námitku proti vyrozumění o přeplatku ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1168496/24/2604-50521-506070.
2. Tímto vyrozuměním žalovaný žalobci sdělil, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, včetně úroku z vratitelného přeplatku a úroku z nesprávně stanovené daně, ze dne 24. 10. 2024 nebylo vyhověno, neboť ke dni podání žádosti nebyl evidován vratitelný přeplatek. Žalovaný konstatoval, že na základě vyměřovacího řízení vznikl žalobci přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 9 178 Kč, který byl vrácen dne 12. 12. 2022. Na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také jen „odvolací orgán“) ze dne 17. 7. 2024 žalobci vznikl přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 24 720 Kč, který byl vrácen v souladu s § 155b odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dne 25. 7. 2024. Úrok z vratitelného přeplatku nenáleží, neboť žalovaný nebyl v prodlení s vrácením přeplatku. Přeplatek 9 178 Kč vzniklý po vyměření daně za rok 2019 ke dni 24. 10. 2022 byl vrácen dne 10.11. 2022, tj. do 30 dnů ode dne vzniku přeplatku. Přeplatek ve výši 24 720 Kč vzniklý na základě rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 7. 2024 byl vrácen dne 25. 7. 2024, tj. do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí dle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu. Úrok z nesprávně stanovené daně nenáleží, neboť nejsou splněny podmínky podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nejedná se o uhrazenou daň, daňový odpočet ani o částku uhrazenou na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.
3. V napadeném rozhodnutí o námitce žalovaný shrnul, že vratitelné přeplatky na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 byly žalobci vráceny ve lhůtách stanovených daňovým řádem, proto žalobci nesvědčí předepsání úroku z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu. Žalovaný odmítl námitky týkající se stanovení úroku z nesprávně stanovené daně. Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je základem pro výpočet úroku tzv. kladná daň, která byla nesprávně stanovena. Jedná se tedy pouze o tu část uhrazené daně, která byla stanovena nad rámec toho, co uvedl daňový subjekt v daňovém tvrzení, nebo která byla stanovena z moci úřední a později došlo k jejímu snížení. V žalobcově případě po zohlednění sražených záloh na daň vznikl vratitelný přeplatek, tzn. že žalobci nebyla předepsána kladná daň, u které by mu vznikla povinnost ji uhradit. Nevznikla příčinná souvislost mezi nesprávným stanovením daně a úhradou daně. Dle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu je základem pro výpočet úroku částka odpočtu daně, kterou si daňový subjekt řádně nárokoval, ale nebyla mu správcem daně přiznána. Typicky jde o částku, o kterou převyšuje nově stanovený nadměrný odpočet částku původně stanoveného nadměrného odpočtu. Termín nadměrný odpočet je upraven zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a je úzce spojen s daní z přidané hodnoty, nikoli s daní z příjmů. Dle § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu je základem pro výpočet úroku uhrazená částka jistoty, jež je předmětem nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Správcem

daně nebyl vydán zajišťovací příkaz na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. Žalovaný uzavřel, že podmínky pro předepsání úroku z nesprávně stanovené daně z příjmů fyzických osob za rok 2019 podle § 254 daňového řádu nebyly splněny. Zároveň nebyly splněny ani podmínky pro podepsání úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, jelikož nalézací řízení bylo vedeno na dani z příjmů, nikoli na dani z přidané hodnoty. Žalobci nevznikl nárok na daňový odpočet v důsledku uplatnění zákonné slevy na dani. A k naplnění podmínek pro předepsání úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo ani v souvislosti s vybíráním a placením záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Až po provedeném ročním zúčtování ze strany plátce daně nebo po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob je stanovena, popřípadě vyměřena daň, na kterou se započtou sražené zálohy. V žalobcově případě byl úhrn sražených záloh vyšší než stanovená daň a žalobci vznikl vratitelný přeplatek. Ani zde nedošlo k naplnění podmínek pro předepsání úroku z nesprávně stanovené daně.

II. Žaloba

4. V úvodu žaloby žalobce popsal průběh řízení ve věci stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2019. Namítal, že část odůvodnění, v níž žalovaný zmínil uplatnění slevy na dani či způsob vybírání daně s úroky z nesprávně stanovené daně je mimoběžná s předmětem samotné věci. Skutečnost, že k vrácení vratitelného přeplatku fakticky došlo, je v rozporu s tvrzením žalovaného. Žalovaný opomenul, že byly hrazeny zálohy na daň příjmů fyzických osob a že vznikl nárok na daňový odpočet, a to i vzhledem k uplatnění zákonné slevy na dani.
5. Za klíčové žalobce označil ustanovení § 254 daňového řádu. S ohledem na judikaturu správních soudů týkající se otázky úroků z nesprávně stanovené daně přistoupila finanční správa k vydání Metodického pokynu k úroku z nesprávně stanovené daně ze dne 19. 7. 2024 (dále jen „Metodický pokyn“). Žalobce odkazoval na článek I. odst. 1 a článek I. odst. 7 Metodického pokynu. Ten zmiňuje, že daňovým odpočtem je typicky případ nově stanovené částky nadměrného odpočtu, jde o demonstrativní výčet. Žalovaný nesprávně považuje nadměrný odpočet za jediný možný případ daňového odpočtu. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil, výklad žalovaného je nepřiměřeně zužující a popírá smysl Metodického pokynu i ustálené judikatury správních soudů. Smyslem Metodického pokynu logicky je vymezit pojem daňový odpočet široce. Podle žalobce jde o jakékoli snížení státního rozpočtu, tedy výdaj ze státního rozpočtu bez ohledu na druh daně. Tento výklad odpovídá judikatuře správních soudů.
6. Následně se žalobce dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29. Zdůraznil, že smyslem a účelem právní úpravy úroku je kompenzovat adresátu nezákonného rozhodnutí újmu v podobě nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky. A že nelze 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, což podporuje závěr o nutnosti vrácení přiznaného úroku *ex proprio motu* správcem daně, za předpokladu vzniku vratitelného přeplatku.
7. Žalobce tak dovozoval, že existence vratitelného přeplatku, která souvisí s předchozím nezákonným jednáním správce daně, sama vyvolává nárok daňového subjektu na hrazení úroku ze strany státu. Citovaný rozsudek vysvětluje důvody přijetí Metodického pokynu a potřebu vykládat jeho ustanovení široce. Není možné jazykovým výkladem dojít ke stejným

závěrům jako žalovaný, jeho interpretaci nelze dovozovat ani z úmyslu zákonodárce či ze smyslu a účelu daného ustanovení. Ve světle ustálené judikatury správních soudů je nutné pojem daňový odpočet vykládat široce, tak že žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku a úrok z nesprávně stanovené daně.

8. Dále žalobce označil postup žalovaného v jeho věci za nepřiměřený, právě s ohledem na předchozí související řízení. Po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2019 žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností a nesprávně aplikoval § 5 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nezákonnost postupu žalovaného byla potvrzena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 1. 8. 2023, č. j. 59 Af 31/2022-52. Nesprávný postup žalovaného potvrdilo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí ze 17. 7. 2024, kterým změnilo platební výměr žalovaného a kterým došlo ke snížení vyměřené daně tak, že vznikl přeplatek na dani. Tato situace odpovídá článku I. odst. 3 Metodického pokynu. Je tedy zjevné, že k prodlení s vrácením daňového odpočtu došlo pouze z důvodu nesprávně stanovené daně v situaci, kdy žalovaný postupoval v rozporu se zákonem. Není proto na místě, aby žalovaný odmítal napravit důsledky svého pochybení. Žalovaný svým postupem zavinil, že k vrácení menší části přeplatku došlo v roce 2022, zbylý přeplatek byl žalovaným vrácen teprve ke konci roku 2024. V okamžiku, kdy žalovaný postupoval nezákonně, je odmítnutí hrazení úroků v rozporu s principem spravedlnosti, jak popsal NSS v rozsudku ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29. Postup žalovaného vytváří nezákonnou nerovnost. V okamžiku, kdy má být vrácen daňový odpočet, neměl by si jej úročit. Na druhou stranu, pokud daňovému subjektu vznikne daňový nedoplatek, finanční správa automaticky přistupuje k úročení této částky. Vzniká tedy rozdílné postavení daňového subjektu a státu, pro takový postup však neexistuje žádný zákonný podklad. Nejsou tu objektivní důvody k takovému rozdílnému zacházení ve smyslu rozsudku NSS ze dne 20. 11. 2020, č. j. 3 Afs 46/2018-32, na který odkazoval žalovaný.
9. Žalobce dále odkazoval na § 8 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správci daně, aby při rozhodování o skutkově shodných nebo obdobných případech nevznikaly nedůvodné rozdíly. Rovněž se dovolával § 1 odst. 2 daňového řádu a připomínal, že cílem správy daní není maximalizace fiskálního zisku státu, ale správné zjištění a stanovení daní, tedy i navrácení daně s veškerým příslušenstvím v případě pochybení finanční správy.
10. Žalobce z uvedených důvodů navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení, eventuálně aby zrušil i prvostupňové rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

11. Ve vyjádření k žalobě žalovaný nejprve shrnul průběh vyměřovacího řízení, které předcházelo žalobcově žádosti o vrácení přeplatku a úroku z vratitelného přeplatku a úroku z nesprávně stanovené daně.
12. Následně uvedl žalovaný shodnou argumentaci jako v napadeném rozhodnutí. Konstatoval, že vratitelné přeplatky na dani z příjmů fyzických osob za rok 2019 byly žalobci vráceny ve lhůtách stanovených daňovým řádem, nesvědčí mu proto právo na úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a odst. 1 daňového řádu.
13. Ve vztahu k § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že základem pro výpočet úroku je část daně uhrazené v důsledku stanovené daně nad rámec daňového tvrzení, která byla

následně snížena, nebo částka uhrazena na základě nezákonné nebo nicotného zajišťovacího řízení. Připomenul, že daň je vyměřena tehdy, pokud ji daňovému subjektu správce daně stanovil rozhodnutím o stanovení daně a toto rozhodnutí nabylo právní moci. Metodický pokyn se vztahuje výhradně k § 254 daňového řádu a byl vydán v návaznosti na judikaturu NSS, dle které vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně musí správce daně vrátit z moci úřední do 15 dnů od okamžiku vzniku vratitelného přeplatku.

14. Žalovaný odmítl polemiku žalobce týkající se výkladu pojmu daňový odpočet v Metodickém pokynu. Setrval na názoru, že Metodický pokyn, který je interním předpisem zavazujícím pouze finanční správu, na žalobcovu situaci nedopadá, neboť úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu žalobci nenáleží. Žalobci za zdaňovací období roku 2019 žalovaný vyměřil daň, žádný daňový odpočet vyměřen nebyl, což je zásadní.
15. V souvislosti s výpočtem a hrazením záloh na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti žalovaný konstatoval, že po podání daňového přiznání po zohlednění sražených záloh žalobci vznikl vratitelný přeplatek. Nebyla mu tedy předepsána „kladná daň“, tudíž mu nevznikla povinnost daň uhradit a není tedy splněna základní podmínka pro postup dle § 254 daňového řádu. Žalovaný nenachází příčinnou souvislost mezi nesprávným stanovením daně a úhradou daně. Pojem daňový odpočet je vratkou daně v rovině nalézací, zatímco vratka daně v rovině platební je přeplatek. Postup dle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu lze aplikovat výhradně na vyměřený odpočet tvrzený daňovým subjektem, nikoliv však na přeplatek zálohy na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.
16. Žalovaný trval na tom, že postupoval v souladu s platnými právními předpisy. Navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

17. Žalobce krátce reagoval replikou, ve které setrval na již uplatněné argumentaci. Zopakoval, že sama existence vratitelného přeplatku, která souvisí s předchozím nezákonným jednáním správce daně, vyvolává nárok žalobce na hrazení úroků ze strany státu. Žalovaný nereagoval na judikaturu správních soudů, právě ta podporuje závěry žalobce. Pokud má Metodický pokyn z této judikatury vycházet, je buď pokyn s touto judikaturou v rozporu, nebo ho žalovaný nesprávně aplikoval. Žalobce zdůraznil, že k vrácení daňového odpočtu došlo z důvodu nesprávně stanovené daně, nezákonné rozhodnutí bylo přitom soudem zrušeno a není namístě, aby žalovaný odmítal napravit důsledky svého pochybení. Jeho postup je v rozporu s principem spravedlnosti, neboť celou situaci zavinil.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem na základě plné moci, v zákonné lhůtě, je projednatelná, soud tedy přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházejícího v řízení dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán. Přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu, podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

19. Pro posouzení věci je podstatný průběh předchozího vyměřovacího řízení. Dne 30. 3. 2020 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. V komentáři uvedl, že předchozímu zaměstnavateli vrátil neoprávněně vyplacený příjem (odměna jednatelem) ve výši 600 000 Kč a vrácení příjmu bylo promítnuto do daňového přiznání dle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. V daňovém přiznání proto žalobce tvrdil daň ve výši 70 336 Kč a přeplatek z titulu uhrazených záloh ze závislé činnosti ve výši 200 923 Kč, který požadoval vrátit na účet.
20. Platebním výměrem ze dne 23. 9. 2020 žalovaný podle § 147 a § 139 daňového řádu stanovil žalobci daň ve výši 262 081 Kč, kladný rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši 191 745 Kč žalovaný uložil žalobci uhradit v náhradní lhůtě 15 ode dne právní moci platebního výměru. Proti platebnímu výměru se žalobce odvolal, Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 24. 10. 2022 odvolání žalobce zamítlo a platební výměr potvrdilo, rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 10. 2022. Na základě tohoto rozhodnutí vznikl žalobci, po zohlednění zaplacených záloh na dani, vratitelný přeplatek ve výši 9 178 Kč, který se správce daně pokusil vrátit dne 10. 11. 2022. Fakticky byl žalobci přeplatek vrácen dne 12. 12. 2022, poté co správce daně sdělil číslo účtu, na který má být přeplatek poukázán.
21. Žalobce se vyměření daně z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období bránil správní žalobou. Rozsudkem ze dne 1. 8. 2023, č. j. 59 Af 31/2022-52, zdejší soud rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil z důvodu nezákonného postupu žalovaného, který žalobci neumožnil snížit základ daně ze závislé činnosti o příjmy vrácené bývalému zaměstnavateli v roce 2019. Po doplnění odvolacího řízení vydalo Odvolací finanční ředitelství nové rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 7. 2024, kterým změnilo platební výměr tak, že žalobci byla stanovena daň ve výši 94 261 Kč s tím, že rozdíl oproti tvrzené dani ve výši 23 925 Kč je žalobce povinen zaplatit v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci platebního výměru. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 22. 7. 2024 a na jeho základě byl žalobci dne 25. 7. 2024 vrácen vratitelný přeplatek ve výši 24 720 Kč.
22. Soud dodává, že z rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jakož i z tvrzení žalobce vyplývá, že částka 143 100 Kč, o kterou bylo na zálohách na dani rovněž zaplaceno více, byla žalovaným vyplacena zaměstnavateli žalobce jako plátcí daně.
23. Poté již žalobce požádal žalovaného o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, včetně úroku z vratitelného přeplatku a úroku z nesprávně stanovené daně. Jeho žádosti nebylo vyrozuměním o přeplatku ze dne 6. 11. 2024 vyhověno, žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 14. 2. 2025 zamítl žalobcovu námitku proti tomuto vyrozumění.
24. Podstatou sporu je výklad § 254 daňového řádu, který upravuje úrok z nesprávně stanovené daně, rovněž v souvislosti s vydaným Metodickým pokynem, a jejich aplikace na žalobcův případ.
25. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je*
 - a) *část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,*
 - b) *část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo*
 - c) *částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.*

26. Dle odst. 2 uvedeného ustanovení, úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po
- a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení,
 - b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo
 - c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.
27. Odstavec 3 uvedeného upravuje, v jakém případě stanovení daně či peněžitého plnění nevzniká úrok z nesprávně stanovené daně. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení. Dle odst. 5 se jeho výše zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.
28. S účinností od 1. 1. 2021 citovaná právní úprava nahradila právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně, k níž existuje bohatá judikatura NSS i krajských správních soudů. Ta vždy zdůrazňovala smysl a účel právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nadále platí, že úrok, nyní z nesprávně stanovené daně, je pojímán jako reparace daňového subjektu za vybrané nezákonné či nesprávné jednání správce daně a plní funkci paušalizované náhrady škody, která byla daňovému subjektu způsobena nesprávným stanovením daně ze strany orgánů finanční správy. Při výkladu a aplikaci § 254 daňového řádu je nutné tento smysl a účel reflektovat.
29. To ostatně potvrzuje i Metodický pokyn k úroku z nesprávně stanovené daně č. j. 9441/24/7700-50123-051418, ze dne 19. 4. 2024. Metodický pokyn především reagoval na vydání rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 140/2022-49, podle něhož vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně musí správce daně vrátit z moci úřední, a to ve lhůtě 15 dní od okamžiku vzniku takového vratitelného přeplatku, tj. od okamžiku předepsání úroku z nesprávně stanovené daně na osobní daňový účet daňového subjektu.
30. Podle článku I. bodu 1 Metodického pokynu představuje úrok z nesprávně stanovené daně reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně. Je zde tedy reflektován smysl a účel úroku, jak se k němu opakovaně vyjádřila judikatura NSS (např. žalobcem citovaný a pokynem označený rozsudek ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29; či již shora zmíněný rozsudek ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 140/2022-49). Dle uvedeného článku platí, že *Pojem "daň" v § 254 daňového řádu je nutné chápat v nejširším slova smyslu tak, jak je upraven v § 2 odst. 3 a 4 téhož zákona. Nejedná se tedy jen o tzv. "kladnou" daň, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, ale rovněž o daň, která představuje snížení státního rozpočtu (mysleno "daňový odpočet"), a konečně také o částku uvedenou v zajišťovacím příkazu. Pod pojmem tzv. "kladné" daně je dle § 2 odst. 4 daňového řádu nutno chápat i příslušenství daně, jak je definováno v § 2 odst. 5 tamtéž.*
31. Článek I. bod 2 se vztahuje k uhrazené dani a stanoví, že *základem pro výpočet úroku je tzv. "kladná" daň, která byla nesprávně stanovena. Jedná se tedy pouze o tu část uhrazené daně, která byla stanovena nad rámec toho, co uvedl daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení, nebo která byla stanovena z moci úřední, a později došlo k jejímu snížení, a to buď:*
- v důsledku pozdějšího doměření daně,

- v důsledku zrušení či změny rozhodnutí při použití mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků,
- nebo jako výsledek soudního přezkumu.

32. Článek I. bod 7 se vztahuje k daňovému odpočtu a stanoví, že základem pro výpočet úroku je částka odpočtu daně, kterou si daňový subjekt řádně nárokoval, ale nebyla mu správcem daně přiznána. Jedná se tedy typicky o částku, o kterou převyšuje nově stanovený nadměrný odpočet částku původně stanoveného nadměrného odpočtu. Maximálním limitem pro základ úroku je částka, kterou si daňový subjekt nárokoval ve svém daňovém přiznání.
33. Článek V. bod 31 reflektuje závěry rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2023, č. j. 1 Afs 140/2022-49, a stanoví, že úroky hrazené správcem daně, tudíž i úrok z nesprávně stanovené daně, je správce daně povinen předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu z moci úřední. Dále k vratitelnému přeplatku z titulu předpisu úroku uvádí, že podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu platí, že vznikne-li v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu. Pojem vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí je třeba v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládat v tom smyslu, že zahrnuje jak samotnou jistinu, ze které je úrok z nesprávně stanovené daně počítán, tak i předepsaný úrok z nesprávně stanovené daně.
34. Článek V. bod 32 se týká lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku. Dle tohoto bodu správce daně vrátí vratitelný přeplatek z částky úroku z nesprávně stanovené daně z moci úřední, a to do 15 dnů ode dne předpisu úroku do evidence daní, nepožádá-li daňový subjekt o jeho ponechání na ODÚ v souladu s § 155b odst. 6 daňového řádu. Nevrátí-li správce daně tento přeplatek ve stanovené lhůtě, nevznikne daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, jelikož v souladu s § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu je vznik úroku z vratitelného přeplatku z částky úroku hrazeného správcem daně výslovně vyloučen.
35. V daném případě není mezi účastníky sporné, že žalobce nemá nárok na úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Za zdaňovací období roku 2019 nebyl vydán zajišťovací příkaz.
36. Soud má dále za to, že nelze akceptovat žalobcův široký výklad pojmu daňový odpočet a v jeho věci postupovat podle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve spojení s článkem I. bodem 1 a bodem 7 Metodického pokynu. Ačkoli § 2 odst. 4 daňového řádu hovoří pouze o daňovém odpočtu obecně, aniž by byl definován, a § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu a článek I. bod 7 Metodického pokynu neobsahují výlučný odkaz na nadměrný odpočet daně ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, souhlasí soud s žalovaným, že v posuzované věci se nejedná o případ nesprávně stanoveného daňového odpočtu. Rozhodné je, že za zdaňovací období roku 2019 žalovaný správce daně vyměřil žalobci na dani z příjmů fyzických osob daň. Žalobci nebyl vyměřen daňový odpočet, a to odlišně od nárokováného daňového odpočtu v daňovém tvrzení (daňovém přiznání za rok 2019). Snížení příjmů zahrnutých do dílčího základu daně postupem dle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů nelze považovat za daňový odpočet. A za daňový odpočet nelze považovat ani žalobcem požadovaný přeplatek na dani z důvodu záloh na dani. Komentářová literatura k vzniku nároku na úrok dle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu uvádí: „Úrok vzniká nejen v případě,

že je daňový subjekt neoprávněně nucen daň uhradit, ale i v případě, že mu nebyla přiznána adekvátní částka daňového odpočtu. Zákon zde reflektuje judikaturu (NSS 7 Aps 3/2013), která postavila nevyplacený nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty na roveň neoprávněnému stanovení daně. Jelikož zákon používá pojem daňový odpočet (§ 2 odst. 4), vztahuje se ustanovení na každý daňový odpočet, který z daňového tvrzení plyne, nejenom na odpočet na dani z přidané hodnoty. Nutné je připomenout, že pojem daňový odpočet představuje pojem v oblasti stanovení daně, ne placení, tj. musí se jednat o vyměřený nebo doměřený odpočet (ne například o přeplatek zálohy na dani z příjmů, ale pro změnu o vrácení daně dle § 82 zák. o DPH ano). Podmínkou je, aby daňové tvrzení bylo vyměřeno nebo doměřeno. Předpokladem je, že k vyměření či doměření dojde v odlišné výši, než bylo v daňovém tvrzení deklarováno, jinými slovy bude správcem daně snížen daňový odpočet. Rozhodnutí o stanovení daně poté musí projít revizí, kterou je daňový odpočet plně nebo částečně přiznán. K revizi může dojít na základě opravných a dozorčích prostředků ochrany (§ 108), prohlášení nicotnosti (§ 105) anebo soudním rozhodnutím. V případě absence tohoto ustanovení by daňový subjekt neměl možnost reparaci získat. Situace je totiž z hlediska zákona nastavena tak, že v případě, že z daňového tvrzení plyne daňový odpočet a tento není vyplacen v původní lhůtě, nejedná se o důvod vzniku úroku z vratitelného přeplatku dle § 253a. (ROZEHNAL, T. Daňový řád: Praktický komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-7-28]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.) (pozn. soudu podtržení doplněno zdejším soudem). Soud opakuje, že žalobci nebyl daňový odpočet pravomocně stanoven, nebyly tudíž naplněny podmínky pro vznik nároku na úrok podle § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

37. Důvodnou však soud shledal žalobcovu argumentaci smyslem a účelem zakotvení institutu úroku z nesprávně stanovené daně a potřebou napravit důsledky nezákonného postupu žalovaného a odvolacího orgánu při vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2019. Tento nezákonný postup měl za následek, že vratitelný přeplatek na dani ve výši 24 720 Kč byl žalobci vrácen až dne 25. 7. 2024, a to po zásahu soudu a na základě vydání nového rozhodnutí o odvolání. Žalobce příhodně upozornil na to, že sama finanční správa existenci vratitelného přeplatku, jež souvisí s předchozím nezákonným postupem žalovaného, uznala. To samo o sobě evokuje splnění podmínek pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně.
38. Předpokladem vzniku nároku na úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je stanovení daně jinak, než tvrdil daňový subjekt, dále uhrazení takto stanoveného rozdílu daňovým subjektem a konečně vznik rozdílu ve stanovené dani oproti tvrzené výši, k čemuž může dojít mj. v důsledku rozhodnutí správního soudu. Tyto předpoklady vzniku nároku na úrok dle uvedeného ustanovení uznává sám žalovaný (viz vyjádření k žalobě). Základem pro výpočet úroku je tzv. „kladná“ daň, která byla daňovému subjektu nesprávně stanovena. Tedy ta část daně uhrazené v důsledku stanovení daně nad rámec daňového tvrzení, která byla následně snížena (viz též článek I. bod 2 Metodického pokynu). Potud se soud s žalovaným shoduje.
39. Soud však musí odmítnout závěr žalovaného, že k takovému vyměření „kladné“ daně u žalobce nedošlo a není tu příčinná souvislost mezi nesprávným stanovením daně a úhradou daně. Sám žalovaný připouští, že žalobci byla za předmětné zdaňovací období stanovena daň (viz část vyjádření žalovaného, v níž namítá, že žalobci nebyl vyměřen daňový odpočet, nýbrž daň). Stalo se tak platebním výměrem žalovaného správce daně ze dne 23. 9. 2020, ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 24. 10. 2022, který nabyl právní moci dne

25. 10. 2022. Žalobci tak byla pravomocně ke dni 25. 10. 2022 vyměřena daň ve výši 262 081 Kč, oproti daňovému tvrzení vyšší o 191 745 Kč. Uvedený kladný rozdíl žalovaný správce daně uložil žalobci podle § 139 odst. 3 daňového řádu uhradit ve lhůtě 15 dnů od právní moci platebního výměru. Takto pravomocně vyměřený rozdíl oproti tvrzené výši daně 70 336 Kč (viz daňové přiznání za rok 2019) představuje daň „kladnou“. Nesprávně stanovenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 byl žalobce nucen uhradit ve stanovené náhradní lhůtě splatnosti.

40. Na tomto místě soud odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-43, který s odkazem na rozhodnutí ve věci *Kordárna* (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34), v bodu 27 uvedl, že „*„částka, která byla daňovým subjektem uhrazena“*, se rozumí nejen finanční prostředky, které daňový subjekt aktivně převedl na příslušný účet u správce daně, ale rovněž částka, která nebyla daňovému subjektu v důsledku nezákonného rozhodnutí či nezákonného postupu vrácena, popřípadě též částka, *„která již byla uhrazena formou záloh a která by však musela být správcem daně skutečně zadržována, tj. daňový subjekt by s ní nemohl nijak disponovat“* (pozn. soudu potvrzení doplněno zdejším soudem). Z uvedeného soud dovozuje, že základem úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je část daňovým subjektem uhrazené daně, a to uhrazené i formou správcem daně zadržovaných záloh na dani, o kterou byla rozhodnutím správce daně snížena daň stanovená nad rámec tvrzené daně v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období.
41. V žalobcově případě šlo právě o situaci, kdy pravomocně stanovený rozdíl oproti tvrzené dani, splatný v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci platebního výměru, byl žalobcem fakticky zaplacen prostřednictvím již uhrazených záloh na dani, které mu byly v důsledku nesprávně stanovené výše daně žalovaným nezákonně zadržovány. S takto nezákonně zadržovanou částí záloh na dani nemohl žalobce disponovat, účelem úroku z nesprávně stanovené daně je, aby byl žalobci nezákonný postup žalovaného kompenzován. Ačkoli žalovaný sám zdůrazňuje, že úrok ve smyslu § 254 daňového řádu představuje reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně v rovině nalézací, jehož důsledkem je úhrada daně, svoje pochybení při stanovení daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období odmítá prostřednictvím tohoto úroku kompenzovat. Základem úroku dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je přitom ta část žalobcem uhrazené daně, uhrazené formou zadržovaných záloh na dani, o kterou byla v pořadí druhým rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 17. 7. 2024 snížena daň stanovená nad rámec žalobcem tvrzené daně v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období. V souladu s § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu pak žalobci úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, tj. ode dne následujícího po 15. dni ode dne právní moci platebního výměru (úhrada daně totiž nebyla žalobcem provedena později), do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.
42. Soud dodává, že výklad § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který zaujal žalovaný správce daně, by vedl k neodůvodněnému rozdílnému přístupu k daňovým subjektům, kteří nesprávně stanovenou daň uhradí až po uplynutí náhradní lhůty, a daňovým subjektům, kteří jsou povinni ze zákona platit daň zálohově před jejím konečným pravomocným stanovením a kterým jsou zálohy v důsledku nesprávně stanovené daně nezákonně zadržovány.

43. Žalovaný z uvedených důvodů postupoval v rozporu s § 254 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) ve spojení s § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu, pokud žalobci dne 25. 7. 2024 vrátil pouze vratitelný přeplatek ve výši 24 720 Kč z důvodu přeplatku záloh na dani, nikoli i úrok z nesprávně stanovené daně a posléze nevyhověl žalobcově žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, včetně úroku z nesprávně stanovené daně. Tento úrok byl žalovaný povinen žalobci v souladu se shora citovanou judikaturou NSS, jež nalezla odraz v článku V. Metodického pokynu, předepsat na osobní daňový účet z moci úřední a rovněž jej žalobci bez žádosti vrátit, neboť pojem vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí je třeba vykládat v tom smyslu, že zahrnuje jak samotnou jistinu, ze které je úrok z nesprávně stanovené daně počítán, ale i předepsaný úrok z nesprávně stanovené daně (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29).
44. Závěr žalovaného, že žalobci byly vráceny vratitelné přeplatky (ve výši 9 178 Kč dne 12. 12. 2022 a ve výši 24 720 Kč dne 25. 7. 2024) ve lhůtách stanovených zákonem, byl postaven na tom, že žalobci úrok z nesprávně stanovené daně nevznikl a výše vratitelného přeplatku byly tvořeny pouze uvedenými částkami, které představují přeplatek záloh na dani. Z výše uvedené argumentace vyplývá, že tento předpoklad nebyl správný. Bude tedy na žalovaném, aby se znovu zabýval nejen požadavkem žalobce na vrácení úroku z nesprávně stanovené daně, ale aby také znovu posoudil, zda žalobci v souvislosti s vrácením pouze částky 24 720 Kč dne 25. 7. 2024 vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 253a daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

45. Na základě shora uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud současně vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému.
46. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. Bude tedy povinností žalovaného znovu rozhodovat o námitce žalobce proti vyrozumění ve věci vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob. Přitom bude žalovaný vycházet ze závěru, že žalobci vznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. Tuto skutečnost bude muset žalovaný zohlednit také v rámci nového posouzení námítky ve věci žádosti o úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu.
47. Ve věci soud rozhodl, aniž nařídil jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.
48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*
49. Ve věci byl úspěšný žalobce, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení před soudem zastoupen advokátem, náleží mu proto náhrada nákladů spojených se zastoupením. Odměna advokáta činí za 2 úkony právní služby v hodnotě 5 620 Kč za jeden úkon (převzetí věci, podání žaloby) [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 5, § 10b odst. 5 písm. b), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1.

2025] celkem částku 11 240 Kč. Náhrada hotových výdajů se pak sestává z paušální částky 900 Kč (2 x 450 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Soud neuznal jako účelně vynaložené náklady na odměnu a hotové náklady v souvislosti s úkonem spočívajícím v podání repliky, neboť se jednalo o stručné podání, v němž byla ve své podstatě jen shrnuta předchozí žalobní argumentace. Soud tak přiznal žalobci náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení ve výši 12 140 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 2 549 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 21 %, celkem 14 689 Kč. Dále žalobci náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 689 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatil k rukám jeho advokáta v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 20. srpna 2025

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu