

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Ostrovská teplárenská, a.s.**, se sídlem Mořičovská 1210, Ostrov, zast. Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Chebská 355/49, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2024, č. j. 454099/24/2401-50523-401180, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 1. 2025, č. j. 57 Af 10/2024-34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se vrací** přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Správce daně (žalovaný) evidoval na osobním daňovém účtu žalobkyně ke dni 30. 1. 2023 přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 439 790 Kč, který vznikl v částce 439 600 Kč dne 1. 7. 2016 a v částce 190 Kč dne 29. 6. 2021.

[2] Žalovaný převedl dne 30. 1. 2023 vratitelný přeplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob v částce 439 600 Kč vzniklý dne 1. 7. 2016 do státního rozpočtu, protože o jeho vrácení žalobkyně nepožádala ve lhůtě stanovené v § 160a daňového řádu. Proti tomuto postupu žalobkyně uplatnila námitku dle § 159 daňového řádu.

[3] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný námitku podle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl. Žalovaný konstatoval, že pakliže daňový subjekt neuplatní žádost o vrácení vratitelného přeplatku, postupuje správce daně toliko silovým způsobem a bez dalšího

převede přeplatek do státního rozpočtu. Zákon neukládá správci daně povinnost v průběhu času vstoupit, třebas neformálně, s daňovým subjektem v jednání s cílem jej informovat o existenci vratitelného přeplatku. Podle žalovaného *„je zde více než kde jinde třeba připomenout zásadu – právo patří bdělým (typicky prostřednictvím DIS+), a ne dávat za vinu správci daně jedná-li řádně a v duchu zákona, byť v konečném účtu s nepříjemným následkem pro daňový subjekt.“* Žalovaný proto shledal, že zákonná lhůta pro podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl dne 1. 7. 2016 ve výši 439 600 Kč, začala podle § 160a daňového řádu běžet dne 1. 1. 2017 a její běh skončil dne 2. 1. 2023. Na převod částky do státní rozpočtu nemělo vliv, že celkový přeplatek na osobním daňovém účtu byl ke konkrétnímu datu tvořen z několika plateb, resp. odpisů, které měly různé datum vzniku. Platbou ve výši 190 Kč dne 29. 6. 2021 nedošlo k rozběhnutí „nové“ lhůty podle § 160a daňového řádu. Správce daně dále konstatoval, že dne 16. 2. 2022 sice stanovil žalobkyni daňovou povinnost na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2021 a předepsal ji na její osobní daňový účet, v tomto okamžiku však již evidoval její úhradu ze dne 26. 1. 2022. Nedošlo tak k situaci, kdy mohl v souladu s § 154 daňového řádu převést přeplatek daně z příjmů právnických osob na nedoplatek na DPH. Žalovaný uzavřel, že stav řízení (prekluzivní lhůta pro vrácení) neumožňuje jiný zákonem předvídaný či definovaný postup, neboť je vázán obecnými zásadami veřejného práva (jen co zákon dovoluje) a naplňováním cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[5] Krajský soud rozlišil *přeplatek* (kladný zůstatek) osobního daňového účtu od *vratitelného přeplatku* (částka, na jejíž vrácení má daňový subjekt právní nárok). Žaloba nemohla být důvodná, protože žalobkyni se nepodařilo vyvrátit žádnou z podmínek § 160a daňového řádu, tedy že v případě sporné částky šlo o vratitelný přeplatek, že vznikl v roce 2016 a že nepožádala o jeho vrácení v šestileté lhůtě od 1. 1. 2017 do 2. 1. 2023. Krajský soud konstatoval, že záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový dlužník evidovány nedoplatky nebo přeplatky. Rozlišení mezi přeplatkem a vratitelným přeplatkem je důležité, protože *přeplatek* je více pojmem evidenčním, zatímco *vratitelný přeplatek* vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno.

[6] Žalovaný nebyl podle krajského soudu povinen vyrozumívat žalobkyni o hrozícím uplynutí prekluzivní lhůty pro podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. S ohledem na zásadu *vigilantibus iura* žalobkyně mohla o vrácení vratitelného přeplatku požádat v prekluzivní lhůtě 6 let, pakliže tak neučinila, její vratitelný přeplatek *ex lege* zanikl a stal se příjmem státního rozpočtu. Z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 155 daňového řádu nevyplývá žádné jiné právo žalobkyně než právo požádat o vrácení vratitelného přeplatku. Povinnost správce daně předem upozornit na zánik vratitelného přeplatku nelze dovodit ani z § 153 odst. 3 daňového řádu. Smyslem tohoto ustanovení je předejít případům, kdy si daňový subjekt z jakýchkoli důvodů není vědom daňového nedoplatku a mohl by jeho úhradou předejít zahájení kroků správce daně vedoucích k jeho vymáhání.

[7] Krajský soud konstatoval, že jednotlivé přeplatky či nedoplatky, tvořící výsledný přeplatek nebo nedoplatek osobního daňového účtu, jsou zjistitelné z údajů osobního daňového účtu ve spojení s doklady uvedenými v § 149 odst. 4 daňového řádu. Navýšení celkového přeplatku osobního daňového účtu nemá vliv na datum vzniku (vratitelných) přeplatků, které ho tvoří. Aplikaci § 160a daňového řádu nevylučoval ani § 154 odst. 2 téhož zákona, protože žalobkyně netvrdila, že před zánikem přeplatku měla konkrétní nedoplatek, na nějž měl být přeplatek použit.

[8] Krajský soud neshledal důvody k přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Žalobkyně v žalobě žádný konkrétní ústavněprávní rozměr zániku vratitelného přeplatku netvrdila a neidentifikovala žádné své konkrétní ústavně zaručené právo, které bylo postupem žalovaného porušeno.

## II. Podání účastníků řízení

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[10] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, nepřihlédl-li při výkladu § 160a daňového řádu k dalším ustanovením daňového řádu, k základním principům daňového řízení, jakož i k ochraně vlastnického práva garantovaného ústavním pořádkem. Krajský soud také nezohlednil nerovnost ve vztazích mezi správcem daně a daňovým subjektem.

[11] Stěžovatelka namítá, že krajský soud při ústním vyhlášení rozsudku akceptoval jí uváděné teoretické příklady a jiný výklad právních norem, tyto obecné principy ovšem následně pominul. Připustil-li při ústním odůvodnění rozsudku správnost stěžovatelčina výkladu právních norem v některých situacích, neměl se od tohoto výkladu odchýlit v písemném vyhotovení rozsudku.

[12] Žalovaný si podle stěžovatelky nezákonným způsobem přivlastnil finanční prostředky evidované na jejím osobním daňovém účtu a prakticky došlo k jejich vyvlastnění. Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že v případě účtu vedeného bankou nikdy nemůže nikdy dojít k promlčení/prekluzi nároku na vydání zůstatku. Dovolávání se zásady *vigilantibus iura scripta sunt* není na místě, protože tato má v oblasti veřejného práva omezené nebo žádné uplatnění s ohledem na princip legality, ochrany veřejného zájmu, ochrany základních práv, právní jistoty, zásadu oficiality a rozdílný účel veřejného a soukromého práva.

[13] Stěžovatelka namítá, že správce daně neeviduje okamžik vzniku vratitelného přeplatku. Daňové subjekty, které nevedou účetnictví, nemohou mít přehled o okamžiku vzniku vratitelných přeplatků, čímž dochází k narušení principu rovnosti. Nadto okamžik vzniku daňového přeplatku a vratitelného přeplatku nemusí být identický. Současná právní úprava daňových nedoplatků je nedostatečná a odporuje ústavnímu pořádku. Úmyslem zákonodárce nebylo nutit daňové subjekty, které jsou daňově aktivní, žádat „čas od času“ vrácení případných vratitelných přeplatků.

[14] Krajský soud pochybil, nepředložil-li věc Ústavnímu soudu k posouzení souladu § 160a daňového řádu ve spojení s § 149 a násl. daňového řádu s ústavním pořádkem České republiky. Stěžovatelka navrhuje, aby takto postupoval Nejvyšší správní soud.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na svých dřívějších vyjádřeních a souhlasí s právními závěry napadeného rozsudku. Konstatuje, že správce daně je schopen zcela jednoznačně objasnit jak vznik (přesné datum) jakéhokoliv přeplatku, tak také deklarovat u každého vzniknuvšího vratitelného přeplatku den, kdy dojde k prekluzi lhůty pro jeho vrácení.

[16] Stěžovatelka v replice na vyjádření žalovaného opakuje, že správci daně neevidují okamžik vzniku přeplatku, natož okamžik vzniku *vratitelného přeplatku*. Žalovaný nebyl schopen předložit správnímu soudu výpis z jím vedené daňové evidence. Toto negativní tvrzení stěžovatelka nemusela prokazovat. Správní spis a evidence daní nejsou synonyma. Povinnost správce daně evidovat vratitelné přeplatky včetně data jejich vzniku plyne správci daně z § 149 odst. 1 daňového řádu, principu průkaznosti evidence dle § 149 odst. 5 daňového řádu, zásady legality, ochrany dobré víry a návaznosti na osobní daňové účty dle § 149 odst. 2 daňového řádu. Bez data vzniku přeplatku není evidence úplná a správce daně se dopouští nezákonného postupu. Stěžovatelka uvádí, že podanými žádostmi o informace zjistila, že v letech 2014 – 2023 bylo celkem 518 810 daňovým subjektům podle § 160a daňového řádu ze strany finančních úřadů z jejich osobních daňových účtů stržena ve prospěch státního rozpočtu částka 1 974 474 715,46 Kč. Stěžovatelka uvádí, že napadá nezákonnost celého systému vedení daňové evidence okamžiku vzniku přeplatků a vratitelných přeplatků ze strany finančních úřadů a opakuje svůj návrh na předložení věci Ústavnímu soudu.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[20] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (viz například rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[21] Krajský soud podle stěžovatelky dostatečně neodůvodnil, proč nevyhověl jejímu návrhu na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu pro rozpor § 160a daňového řádu (ve spojení s § 149 a násl. téhož zákona) s ústavním pořádkem. Nejvyšší správní soud nepopírá, že domáhá-li se účastník řízení vyslovení protiústavnosti zákona, musí soud v odůvodnění svého rozsudku vysvětlit, proč aplikované ustanovení zákona nepovažuje za protiústavní (např. rozsudky NSS ze dne 1. 9. 2022, č. j. 9 Afs 114/2021-61, nebo ze dne 18. 6. 2025, č.j. 9 Ads 3/2025-36). Zároveň ovšem platí, že komplexnost odůvodnění soudu bude odpovídat komplexnosti argumentace účastníka řízení a složitosti dané otázky. V nyní posuzované věci stěžovatelka vznesla námitku protiústavnosti zákona až při ústním jednání, přičemž vedle obecného poukazu na porušení jejích základních práv namítla, že evidence osobního daňového účtu neobsahuje informaci, odkdy je vratitelný přeplatek evidován. Zevrubnou ústavněprávní augmentaci v žalobě ani při ústním jednání nepřednesla. Za této situace obstojí odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem projednávaného případu neshledal, že by sporná ustanovení daňového řádu byla v rozporu s ústavním pořádkem s tím, že stěžovatelka měla možnost zjistit, zda a jaký vratitelný přeplatek správce daně eviduje (bod 53 napadeného rozsudku). Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že soudy mohou a musí zvažovat i bez návrhu ústavnost zákonů, pročež na přípustnost této (žalobní i kasační) námitky nemá vliv, že ji stěžovatelka uplatnila po lhůtě k podání žaloby.

[22] Nepřezkoumatelnost či zmatečnost rozsudku spatřuje stěžovatelka dále v tom, že krajský soud při ústním vyhlášení rozsudku přisvědčil některým jejím úvahám, v písemném vyhotovení rozsudku ovšem žalobní námitky zamítl a při vyhlášení vyslovené úvahy do písemného odůvodnění rozsudku nezahrnul. Nejvyšší správní soud ze záznamu z jednání ze dne 14. 1. 2025 založeného v soudním spise ověřil, že krajský soud při ústním vyhlášení rozsudku zcela jednoznačně konstatoval, že byly splněny podmínky pro zánik stěžovatelčina vratitelného přeplatku dle § 160a daňového řádu. Krajský soud v ústním odůvodnění vyhlášeného rozsudku sice připustil „zajímavost“ některých žalobních úvah, obratem ovšem zdůraznil, že výklad § 160a daňového řádu posuzoval ve vztahu ke konkrétním okolnostem posuzované věci, které svědčily zákonnosti postupu žalovaného. Hypotetické případy uváděné stěžovatelčiným zástupcem odmítl vypořádat, neboť je pro posuzovanou věc nepovažoval za relevantní. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by písemné odůvodnění rozsudku bylo v rozporu s jeho ústním vyhlášením a nosnými důvody ústního odůvodnění, naopak ústní i písemné odůvodnění vzájemně korespondují. Krajský soud postupoval v souladu s § 49 odst. 10 s. ř. s., dle kterého je soud vyhlášeným rozsudkem vázán, a s čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky, z něhož vyplývá, že spolu s výrokem musí být veřejně vyhlášeny i nosné důvody rozsudku (nález Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18).

[23] Rozhodnutí žalovaného o námitce Nejvyšší správní soud považuje rovněž za přezkoumatelné, neboť obsahuje důvody, pro které byly splněny zákonné podmínky pro převedení vratitelného přeplatku do státního rozpočtu způsobem stanoveným v § 160a daňového řádu. Nevypořádání dílčích námitkových tvrzení nezpůsobuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, protože povinnost správních (daňových) orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se vypořádaly se všemi námitkami základními, což žalovaný učinil.

[24] Věcnou podstatou sporu je aplikace § 160a daňového řádu a posouzení postupu správce daně při zániku vratitelného přeplatku a jeho převedení do státního rozpočtu.

[25] Mezi účastníky řízení nejsou sporné skutkové okolnosti případu. Platebním výměrem ze dne 20. 8. 2014, č. j. 761916/14/2406-05702-400235, žalovaný stanovil stěžovatelce povinnost hradit v průběhu zdaňovacího období od 1. 1. do 31. 12. 2015 dle § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zálohy ve výši 219 800 Kč splatné dne 16. 3. a 15. 6. 2015. Žalobkyně tyto zálohy v celkové výši 439 600 Kč uhradila dne 13. 3. 2015 a 15. 6. 2015. Platebním výměrem ze dne 8. 7. 2016, č. j. 662529/16/2401-50521-405002, žalovaný stanovil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 0 Kč. Vzhledem k uhrazeným zálohám zaznamenal správce daně na stěžovatelčině osobním účtu ke dni 1. 7. 2016 přeplatek ve výši 439 600 Kč. Stěžovatelka o vrácení tohoto vratitelného přeplatku nepožádala do 6 let od konce roku 2016. Proto jej žalovaný dne 30. 1. 2023 převedl do státního rozpočtu. Krajský soud považoval postup žalovaného za zákonný.

[26] Stěžovatelka s výkladem krajského soudu nesouhlasí, neboť odporuje základním principům daňového řízení, popírá ochranu jejího vlastnického práva garantovaného ústavním pořádkem a pomíjí nerovnost ve vztazích mezi správcem daně a daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud se ovšem ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku.

[27] Nejvyšší správní soud v prvé řadě ke stěžovatelčině tvrzení, že napadá nezákonnost celého systému vedení, resp. nevedení řádné daňové evidence okamžiku vzniku přeplatků a vratitelných přeplatků ze strany žalovaného, připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a navazující řízení o kasační stížnosti nejsou koncipovány jako *actio popularis*. Žalobce, resp. stěžovatel je oprávněn se dovolávat pouze nezákonnosti, která nastala v jeho právní sféře (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 12/2013-30). Stěžovatelka tedy může namítat pouze porušení svých veřejných subjektivních práv, a to s přihlédnutím ke skutkovým a právním okolnostem projednávané případu. *A contrario* stěžovatelka nemohla v žalobě ani kasační stížnosti namítat jiné nezákonnosti než ty, které se odrazily v její právní sféře, a osobovat námitky vyplývající z práv třetích osob, jejichž práva by mohla být zasažena za jiných skutkových okolností. Stěžovatelka nemá status obecného strážce zákonnosti. Imaginární námitky stěžovatelky proto nemohly založit úspěšnost žaloby, ani nemohou vést k vyhovění kasační stížnosti (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 Afs 278/2014-22). Neboli aby mohl soud shledat rozhodnutí nezákonným, musel by stěžovatel tvrdit skutečný a konkrétní zásah do svých práv (rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 175/2019-94, bod 21).

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně namítá, že v evidenci daní má být jednoznačně evidován okamžik vzniku (vratitelného) přeplatku. Žalovaný ovšem v žalobou napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl, že sporný vratitelný přeplatek ve výši 439 600 Kč vznikl na stěžovatelčině osobním daňovém účtu k dani z příjmů právnických osob dne 1. 7. 2016. Žalovaný bezrozporně a podrobně objasnil datum i souvislosti jeho vzniku. Jakékoli stěžovatelčiny námitky ohledně nemožnosti určení data vzniku vratitelného přeplatku se tedy míjí s okolnostmi posuzované věci, neboť žádné takovéto pochybnosti

nelze v projednávaném případě seznat. Tyto námitky je nutno považovat za hypotetické a Nejvyšší správní soud je nemohl shledat důvodnými.

[29] Stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti netvrdí, že se aktivně pokoušela zjistit stav svého daňového účtu, včetně existujících vratitelných přeplatků, resp. že jí správce daně nebyl schopen o stavu jejího účtu informovat. Stěžovatelka nikterak nesporuje tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že se o předmětný přeplatek začala zajímat až po více jak roce od jeho převedení do státního rozpočtu. Za této situace nemůže úspěšně namítat údajné nedostatky v evidenci daní, protože nelze seznat jakýkoli chybný postup daňových orgánů, který by mohl mít podíl na uplynutí lhůty pro podání žádosti o vrácení jejího vratitelného přeplatku a který by ve své podstatě zasáhl do jejích veřejných subjektivních práv. Daňový subjekt by mohl úspěšně namítat chybné vedení daňové evidence s dopadem na aplikaci § 160a daňového řádu, prokázal-li by, že i přes aktivní snahu o zjištění existence vratitelného přeplatku a jeho vzniku mu správce daně nebyl schopen tyto údaje sdělit. Stěžovatelka ovšem nic takového netvrdí, nýbrž předkládá obecné námitky, které neodráží skutkové okolnosti projednávané věci.

[30] K možnostem získání informací o existenci vratitelného přeplatku a faktorům určujících jeho vznik Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt může v prvé řadě využít institut nahlížení do spisu dle § 68 odst. 1 daňového řádu a v rámci tohoto nahlížení je oprávněn získat výpis z osobního daňového účtu dle § 67 odst. 3 téhož zákona. Dalším způsobem získání informací o osobním daňovém účtu je využití daňové informační schránky (viz úprava obsažená v § 69 až 69b daňového řádu). Nahlédnutím do schránky daňový subjekt získá orientační přehled o stavu osobních daňových účtů. Konečně také podle § 151 odst. 1 daňového řádu „*z údajů evidence daní správce daně na žádost daňového subjektu vystaví potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu.*“ Daňový subjekt tak má v podstatě tři možnosti, jak získat údaje z osobního daňového účtu, přičemž z ničeho nelze dovodit, že by těmito postupy nemohl získat informace o existenci vratitelného přeplatku a podrobnostech jeho vzniku. Naopak naznačené možnosti zaručují, aby daňový subjekt střežící si svá práva zjistil veškeré podstatné informace. V případě nejasností ohledně existence vratitelných přeplatků a okolnostech jejich vzniku může daňový subjekt žádat správce daně o upřesňující informace, neboť obecně platí, že správce daně je povinen umožnit daňovému subjektu k jeho žádosti nahlédnout do evidence daní a zjistit z ní veškeré informace vedené k jeho osobě (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Nejvyšší správní soud zároveň dovodil, že chybná evidence daní může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32), pročež daňový subjekt má případně zaručenou rovněž soudní ochranu proti informacím, které mu správce daně poskytne.

[31] Stěžovatelka tedy měla v průběhu šesti let vícero možností, jak zjistit, zdali správce daně eviduje na jejím daňovém účtu vratitelný přeplatek. Žádnou z těchto možností ovšem nevyužila a o stav svého daňového účtu se nezajímala. Za této situace nemůže důvodně namítat, že došlo k naplnění lhůty pro zánik vratitelného přeplatku pochybením správce daně. Naopak stěžovatelka svou vlastní pasivitou zapříčinila, že včas nepožádala o jeho vrácení. Krajský soud správně podotkl, že s ohledem na zásadu *vigilantibus iura* žalobkyně mohla o vrácení vratitelného přeplatku požádat a pakliže tak neučinila, její vratitelný přeplatek *ex lege* zanikl a stal se příjmem státního rozpočtu. Ačkoli lze stěžovatelce

přisvědčit, že zásada *vigilantibus iura scripta sunt* (práva přejí bdělým) platí primárně pro rovinu soukromoprávní, uplatní se nepochybně také v oblasti ochrany veřejných subjektivních práv, tedy ve styku s veřejnou správou (viz shodně rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 3 Afs 153/2016-61). Rovněž ve veřejném právu platí, že je to především sám dotčený jednotlivec, kdo má střežit ochranu svých práv. Bylo na stěžovatelce, aby se aktivně zajímala o stav svého osobního daňového účtu, zjistila si existenci vratitelného přeplatku a případně požádala o jeho vrácení. Nejvyšší správní soud v tomto výkladu neshledává porušení principu rovnosti, jak stěžovatelka namítá. Mezi správcem daně a daňovými subjekty neexistuje rovné postavení, protože správce daně vystupuje ve vrchnostenské pozici s tím, že své postavení nemůže zneužívat a musí postupovat striktně na základě zákona. V projednávaném případě správce daně postavení nezneužil a jednal pouze na základě zákonných ustanovení daňového řádu. Postupoval přitom v souladu se zásadou oficiality, neboť z úřední povinnosti byl oprávněn vratitelný přeplatek, u něhož uplynula prekluzivní lhůta pro podání žádosti o jeho vrácení, převést do státního rozpočtu.

[32] Krajský soud dospěl dále ke správnému závěru, že žalovaný nebyl povinen vyrozumívat žalobkyni o hrozícím uplynutí prekluzivní lhůty. Daňový řád pro správce daně nestanoví žádnou poučovací či notifikační povinnost v případě, že daňový subjekt nepožádá o vrácení vratitelného přeplatku. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu správce daně sice umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon, uvedené však nelze vztáhnout k povinnosti správce daně informovat daňový subjekt o existenci vratitelného přeplatku či blížícímu se konci lhůty pro jeho vrácení. Poučovací povinnost dle § 6 odst. 3 se vztahuje k úkonu prováděnému správcem daně, při zániku vratitelného přeplatku ze zákona po uplynutí prekluzivní lhůty správce daně žádné úkony vůči daňovému subjektu nečiní (obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2024, č. j. 5 Af 15/2022-42, body 33 a 34).

[33] Stěžovatelka chybně směšuje notifikační povinnost správce daně o existenci vratitelných přeplatků a jeho aktivní konání za účelem stanovení daňových povinností a výběru daně. Povinností správce daně je v souladu s § 9 odst. 2 daňového řádu a v souvislosti se zásadou oficiality soustavná činnost spočívající v aktivním zjišťování předpokladů pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní, včetně činění nezbytných úkonů k tomu, aby tyto povinnosti byly splněny. Protějškem zásady oficiality je zásada dispoziční, kterou lze charakterizovat jako procesní iniciativu osob zúčastněných na správě daní sledující jejich právní zájem. V případě vracení vratitelného přeplatku se plně uplatní dispoziční zásada, protože daňový subjekt má plně ve své dispozici, zda požádá o vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl jeho vlastním platebním plněním a o jehož existence se mohl aktivně zajímat. Nejvyšší správní soud opakuje, že správce daně není povinen činit žádné aktivní kroky k tomu, aby daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku požádal, jeho povinností je pouze jej za podmínek § 155 daňového řádu a násl. vrátit, pokud existuje, daňový subjekt o jeho vrácení požádá a vrácení nebrání jiné zákonné důvody. Krajský soud správně konstatoval, že žalovaný toto právo stěžovatelky šetřil, nijak ho neomezoval a nijak se nezpronevěřil zásadě vstřícnosti. Stěžovatelka však svou vlastní pasivitou zapříčinila, že došlo k prekluzi lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku.

[34] Nejvyšší správní soud nepopírá, že prekluze práva požádat o vrácení vratitelného přeplatku a její důsledek spočívající v propadnutí státnímu rozpočtu představuje zásah do majetkového práva daňového subjektu. Zároveň jej ovšem nelze vnímat jako vyvlastnění, jak činí stěžovatelka, které je dle čl. 11 odst. 4 Listiny možné jen ve veřejném zájmu a za úplatu. Na jakékoli povinnosti v daňové oblasti se uplatní čl. 11 odst. 5 Listiny, dle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

[35] Pro přezkum zásahů do vlastnického práva dle čl. 11 odst. 5 Listiny Ústavní soud užívá „mírný test proporcionality" spočívající především ve vyloučení extrémní disproporcionality. V nálezu ze dne 6. 2. 2014, sp. zn. I. ÚS 3271/13 (body 27 – 28), Ústavní soud konstatoval, že „*v oblasti daňové politiky státu Ústavní soud konstantně judikuje, že zákonodárce má relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Právě z tohoto důvodu Ústavní soud používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. (...) Jindy Ústavní soud použitý test proporcionality nepojmenovává, avšak je zřejmé, že dovolí zákonodárci značnou míru diskrece.*"

[36] Ústavní soud je ve své rozhodovací praxi při obsahovém přezkumu daňových povinností velmi zdrženlivý. Ústavní soud toliko zkoumá, aby zákonodárce nemohl stanovit jako předmět zdanění zcela iracionálně zvolené jednání, konání nebo chování osob, neboť tímto svým postupem by se dopustil zjevného, resp. svévolného porušení ústavního principu rovnosti. Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je však ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické i neakcesorické rovnosti. Tyto ústavní nároky na právní úpravu daní dle názoru Ústavního soudu zcela zajišťují (v kontextu ústavního zmocnění uvalovat daně), aby přezkoumávaná ustanovení, v případě, že v naznačeném testu obstojí, bylo možno označit za legitimní (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 43, bod 49).

[37] Nejvyšší správní soud na základě těchto kritérií neshledal, že by propadnutí vratitelného přeplatku do státního rozpočtu a prekluzivní lhůta pro uplatnění žádosti o vrácení vratitelného přeplatku byla v rozporu s ústavním pořádkem. Samotné propadnutí vratitelného přeplatku do státního rozpočtu nelze považovat za protiústavní, protiústavním by se mohlo stát pouze za stanovení nepřiměřeně přísných podmínek pro uplatnění žádosti o jeho vrácení.

[38] Zákonodárce daňovému subjektu stanovil pro podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku lhůtu šesti let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl. Nejvyšší správní soud nemíní posuzovat, zdali je tato lhůta racionálně stanovená, pro hodnocení její ústavnosti je zásadní, že není zcela zjevně nepřiměřená. Zákonem stanovená lhůta podle Nejvyššího správního soudu poskytuje daňovému subjektu dostatečný prostor, aby o vrácení vratitelného přeplatku požádal. Nejedná se *a priori* o lhůtu stanovenou v takové délce, která by v neakceptovatelné míře bránila vrácení vratitelných přeplatků. Tak by tomu bylo v případě výrazně kratší lhůty. Navíc nelze pomíjet, že takto stanovená lhůta odpovídá lhůtě, v níž může správce daně vybrat a vymáhat daň (§ 160 odst. 1 daňového řádu).

Zákonodárce tedy stanovil podobnou lhůtu pro placení daně i pro propadnutí vratitelného přeplatku, z čehož nelze dovozovat nepřiměřenou vůli zákonodárce k propadnutí vratitelných přeplatků do státního rozpočtu. Možnost propadnutí vratitelného přeplatku je navíc limitována tím, že pokud v průběhu lhůty pro vrácení přeplatku vznikne u správce daně nedoplatek, anebo je mu doručena žádost jiného správce daně o převedení přeplatku, správce daně s ním naloží v souladu s § 154 daňového řádu. V mnohých případech tedy vratitelný přeplatek bude využit na další daňové povinnosti daňového subjektu a k žádnému omezení vlastnického práva daňového subjektu nedojde. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud neshledal, že by stanovení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku bylo protiústavní.

[39] Na uvedeném nic nemění stěžovatelčina argumentace, že § 160a daňového řádu se stává protiústavním ve spojení s limitovanou možností zjištění existence vratitelného přeplatku a datem jeho vzniku. Nejvyšší správní soud již výše vysvětlil, že daňový subjekt disponuje více možnostmi, jak získat informace o stavu osobního daňového účtu a přeplatků (včetně vratitelných), které jsou na něm evidovány. Závisí tedy toliko na jeho aktivitě (bdělosti), zda ochrání své vlastnické právo a ve lhůtě stanovené zákonem požádá o vrácení vratitelného přeplatku. Daňový řád pro toto vrácení nestanoví nepřiměřené překážky či obtíže, které by bylo nutno považovat za protiústavní zásah do práva na ochranu vlastnictví.

[40] Stěžovatelčino srovnání absence prekluze na vydání zůstatku na bankovním účtu a prekluze práva na vrácení vratitelného přeplatku není na místě. Přísnost přezkumu zásahu do vlastnického práva se liší podle okolností konkrétního případu a v závislosti na tom, v jakém typu vztahu k omezení dochází (horizontální nebo vertikální, resp. soukromoprávní nebo veřejnoprávní). V prvém stěžovatelkou uváděném případě vystupuje banka a její klient v horizontálním právním vztahu. V těchto vztazích je dán pozitivní závazek státu chránit vlastnictví jednotlivce a z hlediska naplnění ústavnosti zásahu se uplatní klasický test proporcionality. Možné omezení vlastnického práva je tedy podrobeno přísnějšímu hodnocení. Při aplikaci § 160a daňového řádu naopak daňový subjekt a správce daně vystupují ve vztahu vertikálním, v němž je ústavnost omezení vlastnického práva hodnocena na základě mírnějších kritérií (viz výše). Z hlediska ústavního práva nelze proto považovat za protiústavní a v rozporu s principy rovnosti, pokud vratitelný přeplatek evidovaný na osobním daňovém účtu po uplynutí zákonem stanovené lhůty propadne ve prospěch státního rozpočtu.

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že neshledal protiústavnost § 160a daňového řádu, a proto věc nepředložil k posouzení Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a řízení nepřerušil dle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Neseznal ani porušení stěžovatelčina práva na ochranu vlastnictví, neboť nelze seznat konkurenčně srovnatelný výklad aplikovaných ustanovení daňového řádu, který by bylo nutno upřednostnit jakožto výklad ústavně konformnější. Skutkové okolnosti projednávané věci svědčily oprávněnosti správce daně převést stěžovatelčin vratitelný přeplatek vzniknuvší dne 1. 7. 2016 do státního rozpočtu, neboť uplynula prekluzivní lhůta pro podání žádosti o jeho vrácení a nebylo možno seznat žádné relevantní pochybnosti o okolnostech jeho vzniku, o nichž by byla stěžovatelka zpravena před uplynutím lhůty pro podání žádosti o jeho vrácení.

[42] Nejvyšší správní soud neprovedl stěžovatelku navržené důkazy, neboť nebyly významné pro posouzení rozhodných právních otázek. Možnosti, jakými lze získat informace o existenci vratitelného přeplatku a o okolnostech jeho vzniku, Nejvyšší správní soud popsal výše, nebylo proto na místě dotazovat se finančních úřadů na podrobnosti vedení daňové evidence, natož u nich provádět stěžovatelkou navrhované místní šetření. Zadání znaleckého posudku pak nepřicházelo do úvahy již proto, že v posuzované věci nevyvstaly sporné skutkové otázky. Vedení osobních daňových účtů není otázkou skutkového charakteru, na kterou by mohl znalec odpovědět. Nejvyšší správní soud navíc opakuje, že stěžovatelka netvrdila žádné konkrétní nejasnosti, které měly vzniknout při vedení jejího osobního daňového účtu a při evidenci jejích vratitelných přeplatků.

## IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[45] Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku za kasační stížnost podle § 10 odst. 1 věty druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, dle něhož soud vrátí přeplatek na soudním poplatku, bylo-li zaplaceno více, než kolik činila poplatková povinnost. Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč dvakrát (poprvé dne 11. 2. 2025, podruhé dne 13. 2. 2024), proto Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku, a to ve lhůtě podle § 10a zákona o soudních poplatcích.

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

V Brně dne 8. ledna 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu