



Zpráva o šetření ve věci podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně

Obrátil se na mě jednatel obchodní společnosti A., pan B. (xxxxx; dále také „stěžovatel“), který vyjádřil nesouhlas s postupem Odvolacího finančního ředitelství (dále také „odvolací orgán“). Stěžovatel má za to, že odvolací orgán nesprávně vyhodnotil, že v jeho případě nejsou splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Šetřil jsem zákonnost postupu odvolacího orgánu, který zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního řádu pro Jihomoravský kraj (dále také „správce daně“) o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Měl jsem pochybnosti o tom, zda odvolací orgán správně vyhodnotil splnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. prosince 2020).¹

A. Shrnutí závěrů

Pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020 je rozhodné pouze to, že na daňovém subjektu byl vymáhán správcem daně nedoplatek a toto vymáhání bylo následně prohlášeno za neoprávněné. Naopak není rozhodné, kdy a zda bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno pro nezákonnost či prohlášeno za nicotné.

Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020 vzniká od okamžiku reálného omezení výkonu vlastnického práva v exekučním řízení a končí okamžikem ukončení neoprávněné dispozice správce daně s majetkem daňového subjektu, neboť pouze takový výklad nejlépe odpovídá smyslu a účelu úroku z neoprávněného jednání správce daně.

V šetřeném případě správce daně nesprávně odmítl vrátit stěžovateli omylem zaslanou platbu daně a namísto toho zahájil exekuci, aby daň vymohl podruhé. Správce daně se tak dopustil neoprávněné exekuce, a stěžovateli proto vznikl nárok na úrok podle § 254 odst. 2 ve znění účinném do 31. prosince 2020 daňového řádu ode dne zablokování bankovního účtu stěžovatele až do dne vrácení vymožených prostředků. Odvolací orgán pochybil, když zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

B. Skutková zjištění

Na základě předchozího podnětu stěžovatele jsem šetřil postup Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, který mu odmítl vrátit platby daně z přidané hodnoty učiněné zřejmým omylem.² Ve shodě s judikaturou správních soudů jsem dospěl k závěru,

1 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. prosince 2020.

2 Viz zpráva o šetření veřejného ochránce práv ze dne 26. června 2018, sp. zn. 185/2018/VOP/JŠ; dostupná z <https://eso.ochrance.cz/Nalezene/Edit/6066>.



že stěžovatel splnil podmínky pro vrácení plateb. Finanční úřad vyjádřil nesouhlas, ale nakonec platby vrátil, neboť stěžovatel uspěl u správního soudu.

Aktuální podnět navazuje na předchozí věc stěžovatele.

Stěžovatel učinil v roce 2017 platby daně se špatným variabilním symbolem. Následně žádal správce daně o potvrzení o bezdlužnosti, které však správce daně odmítl vydat. Tak stěžovatel zjistil, že má nedoplatek z důvodu provedení plateb zřejmým omylem. Požádal o vrácení plateb, čemuž správce daně nevyhověl. Stěžovatel se bránil námitkou, které správce daně rovněž nevyhověl. Správce daně současně zahájil dne 12. ledna 2018 daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu. Stěžovatel v reakci na zahájenou exekuci uhradil dne 16. ledna 2018 částku 492 253 Kč.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel uspěl u správního soudu, vydal správce daně dne 31. května 2019 nové rozhodnutí o námitce, kterým stěžovateli vyhověl a omylem zaslané platby v celkové výši 558 746 Kč převedl na osobní daňový účet stěžovatele. Stěžovatel následně požádal o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. prosince 2020) od 12. ledna 2018 do 16. ledna 2018 a úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. prosince 2020) od 18. ledna 2018 do 30. května 2019. Správce daně stěžovateli nevyhověl,³ proti čemuž se stěžovatel bránil odvoláním.

Odvolací orgán nevyhověl odvolání.⁴ Uvedl, že v případě stěžovatele správní soud zrušil rozhodnutí o námitce, kterou se stěžovatel snažil dosáhnout vrácení omylem zaslaných plateb. Nejednalo se o rozhodnutí o stanovení daně. Nebyla tak naplněna podmínka podle § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku, tedy že bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně.

Dále odvolací orgán uvedl, že není možné přiznat ani úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť odst. 2 modifikuje pouze výši úroku. Pro přiznání úroku podle odst. 2 musejí být podle odvolacího orgánu splněny podmínky podle odst. 1. Odvolací orgán svůj závěr odůvodnil odkazem na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2019, č. j. 50 Af 28/2018-32.

C. Právní hodnocení

Při šetření jsem se rozhodl přistoupit rovnou k vydání zprávy o šetření. Z rozhodnutí o odvolání je totiž zřejmý právní názor odvolacího orgánu, ze kterého vycházel. Bylo proto nadbytečné přistupovat před vydáním zprávy o šetření k předchozí výzvě odvolacímu orgánu ke zjištění jeho právního názoru.

S ohledem na skutkové okolnosti případu se v následujícím textu věnuji výhradně výkladu § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020.

3 Viz rozhodnutí ze dne 23. srpna 2019, č. j. 3894055/19/3003-80050-711753.

4 Viz rozhodnutí o odvolání ze dne 13. března 2020, č. j. 10364/20/5100-41453-712277.



C.1 Úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněné exekuce

Úrok z neoprávněného jednání správce daně upravoval v § 254 daňový řád účinný do 31. prosince 2020. Podle odst. 1 zmíněného ustanovení platilo, že *„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, ..., a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“*

Podle odst. 2 pak platilo, že *„v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.“*

Spornou otázkou je, zda pro přiznání úroku podle odst. 2 musejí být splněny podmínky podle odst. 1. Odvolací orgán ve své argumentaci poukazuje zejména na rozsudek krajského soudu, podle kterého odst. 2 upravuje pouze výši úroku. Rozsudek krajského soudu však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40. Proto se budu podrobně zabývat i jeho rozbořem.

C.1.1 K výkladu podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu

Právní úprava úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu byla provázána s úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu skrze slovní spojení *„úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.“* Pomocí jazykového výkladu tohoto slovního spojení přitom nelze jednoznačně dospět k závěru, v jakém rozsahu se mají pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu pravidla § 254 odst. 1 daňového řádu aplikovat. Na základě prvotního zkoumání lze dospět ke dvěma možným výkladovým variantám:

- (1) Pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu musejí být naplněny všechny požadavky podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tento výklad zastává správce daně i odvolací orgán.
- (2) Při přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu se § 254 odst. 1 daňového řádu použije pouze v rozsahu pravidla určujícího výši úroku. Pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy třeba naplnit pouze podmínky uvedené v tomto odstavci (nikoliv současně i v § 254 odst. 1 daňového řádu). Tento výklad zastává stěžovatel.

K závěru o výkladové variantě 2 přitom, podle mého názoru, napovídá důvodová zpráva⁵ k daňovému řádu. Podle ní spočívá rozdíl mezi odst. 1 a 2 mimo jiné v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).

5 BAXA Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. In: ASPI verze 2018 [právní informační systém]. © 2000–2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 21. 1. 2021] ISSN 2336-517X.



Podle důvodové zprávy měl tedy zákonodárce úmysl typově rozlišovat mezi případy podle odst. 1 a 2. Tomu odpovídá, že podle odst. 2 se **přiznává úrok rovněž v případech dělené správy**, zatímco podle odst. 1 nikoliv. V rámci dělené správy totiž daňový řád ve znění účinném do 31. prosince 2020 výslovně vylučoval možnost přiznání úroku podle odst. 1.

Z kulatého stolu pořádaného v Kanceláři veřejného ochránce práv v roce 2018 dále vyplynulo, že Ministerstvo financí vůbec nepovažuje rozhodnutí ukládající povinnost uhradit peněžité plnění v rámci dělené správy za rozhodnutí o stanovení daně. V reakci na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu proto bylo do daňového řádu výslovně zakotveno, že podle odst. 1 se v případech dělené správy úrok přiznávat nebude. To však nic neměnilo na možnosti přiznat jej v případech neoprávněného vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

Výkladová varianta 2 pak odpovídá i správní praxi dosud zastávané správci daně. Generální finanční ředitelství v metodickém pokynu⁶ k § 254 odst. 2 daňového řádu samo konstruuje situace, kdy vzniká úrok z neoprávněného jednání správce daně, aniž dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Výslovně uvádí jako příklady **vymáhání bez exekučního titulu** či **vymáhání po uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně**. V obou těchto případech je nesporné, že k vymáhání došlo neoprávněně, přičemž ani není možné zrušit rozhodnutí o stanovení daně.

Já sám jsem se v nedávné době setkal s případem, kdy finanční úřad přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle odst. 2, aniž by došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.⁷ Finanční úřad postihl doplatek mzdy daňového subjektu daňovou exekucí příkázáním jiné peněžité pohledávky, přestože doplatek mzdy je chráněn stejně jako mzda samotná a je možné jej postihnout výhradně srážkami ze mzdy. Finanční úřad po mém šetření zastavil daňovou exekuci a automaticky přiznal daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle odst. 2. S vývojem šetření bylo rovněž seznámeno Generální finanční ředitelství, které se s přiznáním úroku ztotožnilo. Úrok podle odst. 2 se tedy přiznává i v případě zvolení **nesprávného způsobu daňové exekuce**, resp. **postižení majetku, který exekuci vůbec nepodléhá**, aniž by bylo třeba zrušit rozhodnutí o stanovení daně.

Ve správní praxi tak existuje mnoho situací, kdy správci daně přiznávají úrok z neoprávněného jednání podle § 254 odst. 2 daňového řádu i v případech, kdy není pro nezákonnost zrušené rozhodnutí o stanovení daně, ani není prohlášeno za nicotné. Takovou praxi považuji za žádoucí, neboť v některých případech by ani nebylo možné vyžadovat zrušení rozhodnutí o stanovení daně.

Právní názor zastávaný odvolacím orgánem by naopak vedl k nežádoucí situaci, kdy by ve výše identifikovaných případech Finanční správa České republiky nepřiznávala úrok z neoprávněného jednání správce daně vůbec. **Takový výklad musím odmítnout, neboť**

⁶ Metodický pokyn k aplikaci ustanovení § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 2. listopadu 2017, č. j. 50521/17/7700-30133-603562.

⁷ Viz závěrečné stanovisko veřejného ochránce práv ze dne 10. června 2019, sp. zn. 3003/2017/VOP/JŠ; dostupné z <https://eso.ochrance.cz/Nalezene/Edit/7018>.



odporuje smyslu a účelu právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterým je nahradit daňovému subjektu újmu za dobu, po kterou nemohl disponovat se svým majetkem.

C.1.1.1 Výklad podmínek pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40

Vzhledem k tomu, že k otázce výkladu podmínek přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu existuje jen poskrovnu rozhodnutí správních soudů, strhává na sebe o to větší pozornost rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2019, č. j. 50 Af 28/2018-32, a zejména na něj navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40.

Argumentuje jimi i odvolací orgán. Právní závěry, které z nich činí pro obecnou správní praxi, však, podle mého názoru, nerespektují skutečnost, že rozhodnutí správních soudů a právní závěry zde vyslovené jsou vždy svázány s okolnostmi posuzovaného případu. V této souvislosti by pak mělo platit pravidlo *„čím specifičtější okolnosti souzeného případu, tím pečlivěji je třeba zvažovat přenositelnost nosných důvodů soudního rozhodnutí do obecné správní praxe“*.

V citovaných rozhodnutích se správní soudy zabývaly daňovou exekucí vedenou na základě nezákonného zajišťovacího příkazu a otázkou, od kterého okamžiku (a do kdy) vzniká úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Naopak otázku, zda pro přiznání úroku v důsledku neoprávněné exekuce musí být splněna podmínka zrušení rozhodnutí o stanovení daně, neřešily, neboť daňová exekuce se stala nezákonnou právě v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně (konkrétně zajišťovacího příkazu).

Na posuzovaný případ lze však vztáhnout obecné teze k povaze úroků, kdy podle Nejvyššího správního soudu byla účelem právní úpravy § 254 daňového řádu paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení ceny peněz, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat. Podle Nejvyššího správního soudu **je nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.**

Těmto obecným tezím vyhovuje pouze mnou zastávaný výklad, že pro **přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je rozhodné pouze to, že na daňovém subjektu byl vymáhán správcem daně nedoplatek a toto vymáhání bylo následně prohlášeno za neoprávněné. Naopak není rozhodné, kdy a zda bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno pro nezákonnost či prohlášeno za nicotné.**

Výklad zastávaný odvolacím orgánem je s těmito obecnými tezemi v rozporu, neboť, jak jsem vysvětlil v předchozí kapitole, by v některých případech (vymáhání bez validního exekučního titulu, vymáhání po uplynutí prekluzivní lhůty atd.) vedl k tomu, že by neoprávněná dispozice správce daně s peněžními prostředky nebyla kryta žádným úrokem.



C.2 Doba úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu

Další potenciálně spornou otázkou je to, za které časové období daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu. V § 254 odst. 2 daňového řádu je časové období úročení vymezeno jako „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“. Ani v tomto případě si však pouze s jazykovým výkladem zákona nevystačíme. Předmětem dalšího výkladu je proto jak otázka začátku, tak i konce úročení. Právě k těmto otázkám se blíže vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozhodnutí.

C.2.1 Začátek doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že začátek doby úročení se neodvívá ode dne vymožení nedoplatku, ale již ode **dne zahájení daňové exekuce, neboť již tímto dnem je omezeno právo daňového subjektu disponovat se svým majetkem.**

Důvodem je to, že se zásah do vlastnického práva neděje až po dokončení exekuce a připsání finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. V průběhu exekučního řízení je totiž vlastnické právo daňového subjektu významně omezeno, neboť materiální dopady neoprávněného vymáhání pocití hned od prvního dne provádění exekuce, kdy mu je zamezena dispozice s jeho majetkem. To odpovídá skutkovému stavu řešeného případu, kdy daňový subjekt nemohl již od prvního dne disponovat s prostředky na bankovním účtu a s movitými věcmi. Takto rychlé jednání správce daně je přitom typické právě pro daňovou exekuci vedenou na základě zajišťovacího příkazu.

Ve shodě s Nejvyšším správním soudem jsem toho názoru, že smyslem a účelem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je kompenzovat daňovému subjektu újmu, která mu vznikla v souvislosti s nezákonným omezením výkonu vlastnického práva, a to po dobu trvání tohoto omezení. Tomu odpovídá znění odst. 2, že úrok vzniká po dobu vedení exekuce, nikoliv až úhradou daně na základě neoprávněné exekuce.

Mám však za to, že okamžik omezení dispozice s majetkem (respektive jeho částí) se ne vždy shoduje s okamžikem vydání exekučního příkazu. V praxi se například může stát, že bankovní instituce nezablokuje prostředky na bankovním účtu tentýž den, kdy byl vydán exekuční příkaz, ale až den následující atd. Zpravidla však omezení vlastnického práva nastane v řádu dnů, aby nedošlo ke zmaření účelu exekučního řízení.

Domnívám se proto, že smyslu a účelu úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu pro obecnou správní praxi lépe vyhovuje stanovení okamžiku začátku úročení ke dni, kdy byla reálně omezena dispozice s majetkem dlužníka. Tento den může být odlišný ode dne zahájení exekučního řízení.

C.2.1.1 Konec doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu

Nejvyšší správní soud při stanovení konce doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu vychází především z jazykového výkladu. Dovojuje, že úrok podle odst. 2 vzniká pouze do pravomocného skončení exekuce (viz odst. 22 rozsudku), respektive do okamžiku úhrady daně (viz odst. 30 rozsudku), kdy dochází k faktickému skončení exekuce. Po skončení



daňové exekuce pak daňovému subjektu podle Nejvyššího správního soudu náleží úrok podle odst. 1 až do vrácení vymožených prostředků.

Výklad předestřený Nejvyšším správním soudem v konkrétním případě znamenal, že neoprávněná dispozice správce daně s majetkem daňového subjektu byla kryta vždy úrokem, avšak v průběhu doby v rozdílné výši (část doby ve výši úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu a část doby ve výši úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu).

Aplikaci těchto právních závěrů pro obecnou správní praxi však, podle mého názoru, brání to, že v případech, kdy současně **nedochází ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně** (a nejsou tedy splněny podmínky pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu), by určitá část období, kdy správce daně neoprávněně nakládá s majetkem daňového subjektu, nebyla kryta žádným úrokem. Jinými slovy, **dopad výkladu Nejvyššího správního soudu by tak v některých případech byl v příkrém rozporu se smyslem a účelem právní úpravy, na které se Nejvyšší správní soud v rozsudku odvolává.**

Na rozdíl od Nejvyššího správního soudu mám za to, že pro výklad § 254 odst. 2 daňového řádu je třeba **rozdílovat mezi okamžikem formálního skončení exekučního řízení a okamžikem faktického vybrání vymáhaného nedoplatku.** Okamžik formálního skončení exekučního řízení totiž není vždy shodný s faktickým vybráním vymáhaného nedoplatku. Nadto mám za to, že je třeba se podrobněji zabývat i tím, zda konec úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu není třeba posunout do ještě pozdějšího okamžiku, a to do doby vrácení neoprávněně vymožených prostředků.

Rozdílnost mezi okamžikem formálního skončení exekučního řízení a okamžikem faktického vybrání vymáhaného nedoplatku se projevuje zejména při rozhodování o námitce proti exekučnímu příkazu či návrhu na zastavení exekuce. Lze se setkat s případy, kdy **správce daně musí o návrhu či námitce rozhodnout i tehdy, pokud byly již vymožené prostředky použity na úhradu nedoplatku, aby byla dlužníkovi zachována reálná možnost obrany v exekučním řízení.**⁸

Uvedené lze demonstrovat na konkrétním příkladu. V praxi není pochyb o tom, že v případech, kdy správce daně vymůže celý nedoplatek během několika dnů, je stále daňový subjekt oprávněn podat v rámci zákonné lhůty námitku proti exekučnímu příkazu, případně návrh na zastavení exekuce (pro jehož podání daňový řád lhůtu výslovně nestanoví) a správce daně o ní musí rozhodnout.⁹

Současně na tomto příkladu lze ukázat i neudržitelnost výkladu doby úročení podle Nejvyššího správního soudu pro obecnou správní praxi. Podle něj by totiž úrok podle odst. 2 náležel daňovému subjektu pouze po dobu oněch několika dnů, ač by správce daně majetek daňového subjektu skutečně zadržoval po mnohem delší dobu. Pokud by však správce daně vymohl pouze část nedoplatku a nadále vedl exekuci pro vymožení zbytku nedoplatku,

8 Viz moje zpráva o šetření vydaná dne 20. listopadu 2018 pod sp. zn. 3397/2018/VOP; dostupná z <http://kvopap:81/KVOPEsoSearch/Nalezene/Edit/50591>.

9 Rozhodování o námitce či návrhu na zastavení exekuce přitom stále probíhá v rámci dílčího řízení při placení daní, a to konkrétně exekučního řízení ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu.



provádění exekuce by fakticky neskončilo, a daňovému subjektu by nadále vznikala úrok podle odst. 2. Pro takové odlišné zacházení nespátřuji racionální důvod.

Podle mého názoru by se tedy § 254 odst. 2 daňového řádu ve slovech „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“ měl vykládat tak, že daňovému subjektu náleží úrok **minimálně až do okamžiku formálního skončení exekučního řízení**, kterým je prohlášeno vymáhání za neoprávněně (např. rozhodnutí o návrhu na zastavení exekuce, přezkoumání exekučního příkazu, zrušující soudní rozhodnutí atd.). Jak však upozorňuje odborná literatura,¹⁰ ani takový výklad plně neodpovídá smyslu a účelu tohoto úroku: „Návaznost doby úročení čistě na trvání exekučního řízení postrádá smysl, daňový subjekt by tak byl např. ochuzen o úrok vzniklý v době od ukončení exekučního řízení do reálného navrácení vymožené částky. Praxe správců daně tak pojímá odst. 2 za speciální k odst. 1, avšak ne z pohledu doby úročení. Ta se odvíjí vždy dle odst. 1.“

Ve shodě s odbornou literaturou a ustálenou správní praxí uzavírám, že smyslu a účelu úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu nejlépe odpovídá výklad, podle kterého daňovému subjektu náleží tento úrok až do skončení neoprávněně dispozice správce daně s vymoženým plněním.

C.2.1.2 Shnutí k době úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu

Jako zásadní a určující pro stanovení doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu považuji dobu, kdy na základě neoprávněněného vymáhání nemá daňový subjekt možnost plně disponovat se svým majetkem. **Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu proto, podle mého názoru, vzniká od okamžiku reálného omezení výkonu vlastnického práva v exekučním řízení a končí okamžikem ukončení neoprávněně dispozice správce daně s majetkem dlužníka (ať již faktickým vyplacením přeplatku, či jeho převedením na jiný nedoplatek daňového subjektu).**

I po exekučním vybrání nedoplatku totiž daňový subjekt nemá nadále možnost disponovat se svým majetkem v důsledku neoprávněněného vymáhání. **Mám za to, že po vymožení nedoplatku není prostor pro přiznání úroku podle odst. 1. Ten se totiž vztahuje pouze na dobrovolnou úhradu nedoplatku.**

Jsem přesvědčený, že úmyslem zákonodárce bylo kompenzovat újmu daňového subjektu, který nedobrovolně přišel o možnost disponovat se svým majetkem v důsledku neoprávněně exekuce. **Nedovedu si představit, že by racionální zákonodárce chtěl kompenzovat újmu způsobenou neoprávněným vymáháním pouze do doby vymožení nedoplatku.** Naopak mám za to, že kompenzace za neoprávněně vymáhání by měla směřovat zejména na období po vymožení nedoplatku až do jeho vrácení daňovému subjektu.

Můj výklad je rovněž ve shodě s Rozehnalem a Feldekem, podle kterých by gramatický výklad odst. 2 vedl k absurdním důsledkům, jež by byly v rozporu jak se závěry teleologického, tak systematického výkladu. Má-li se úrok vztahovat k neoprávněně získané

10 Viz ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: Praktický komentář. In: ASPI verze 2018 [právní informační systém]. © 2000–2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 8. 3. 2021] ISSN 2336-517X.



částce, měla by i doba úročení být ohraničena okamžikem vrácení vymoženého nedoplatku nebo jeho jiným použitím podle § 254 odst. 4 daňového řádu. Dodávají, že i **ustálená praxe Finanční správy České republiky odvíjí dobu úročení podle odst. 2 od reálné dispozice se získanými peněžními prostředky.**¹¹

C.3 Posouzení případu stěžovatele

V době zahájení exekuce bylo mezi správcem daně a stěžovatelem sporné, zda došlo k úhradě nedoplatku, či nikoliv. Tento spor s konečnou platností rozhodl až Nejvyšší správní soud, když uzavřel, že správce daně byl povinen stěžovateli platbu provedenou zřejmým omylem vrátit.

Ustanovení § 165 daňového řádu neupravuje, ke kterému dni má být tato platba přeevidována na správný osobní daňový účet. Z komentářové literatury¹² však vyplývá, že žádost podle § 165 daňového řádu lze považovat za speciální případ žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Podle § 155 odst. 1 daňového řádu přitom platí, že je-li žádosti o vrácení vratitelného přeplatku vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně. Obdobně by to mělo být, podle mého názoru, v případě omylem zaslané platby. V případě **vyhovění žádosti o vrácení omylem zaslané platby by tak měla být platba zaevidována na správný osobní daňový účet ke dni podání žádosti o vrácení platby učiněné zřejmým omylem.**

Když tedy správce daně nesprávně odmítl vrátit platbu stěžovateli a namísto toho **zahájil exekuci, aby daň vymohl podruhé, šlo o neoprávněnou exekuci.** Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu postačuje, pokud k úhradě daně došlo pod bezprostředním tlakem probíhající exekuce a v jejím rámci.¹³ Stěžovatel uhradil daň podruhé až na základě zahájené daňové exekuce. Jsou proto, podle mého názoru, splněny podmínky pro přiznání úroku podle odst. 2.

Mám tedy za to, že stěžovateli vznikl nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ode dne zablokování bankovního účtu stěžovatele až do dne vrácení vymožených prostředků.

D. Závěr a informace o dalším postupu

Odvolací finanční ředitelství pochybilo tím, že zamítlo odvolání stěžovatele a potvrdilo napadené rozhodnutí správce daně. Odvolací finanční ředitelství nesprávně vyhodnotilo podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020.

11 Viz ROZEHNAL, Tomáš a FELDEK, Michael. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. In: ASPI verze 2018 [právní informační systém]. © 2000–2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 1. 2. 2021]. ASPI ID: LIT253737CZ.

12 BAXA Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. In: ASPI verze 2018 [právní informační systém]. © 2000–2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 1. 2. 2021] ISSN 2336-517X:

„Speciální pravidlo ohledně vrácení vratitelného přeplatku bez ohledu na jeho výši lze nalézt v § 165 odst. 2.“

13 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.



Zprávu zasílám řediteli Odvolacího finančního ředitelství Mgr. Tomáši Rozehnalovi, Ph.D., a podle § 18 odst. 1 zákona o veřejném ochránci práv¹⁴ žádám, aby se ve lhůtě 30 dnů od jejího doručení vyjádřil ke zjištěným pochybením a informoval mě o přijatých opatřeních k nápravě. Zpráva shrnuje moje dosavadní poznatky, které mohou být podkladem pro závěrečné stanovisko podle § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv.

Zprávu zasílám rovněž stěžovateli.

Brno 23. března 2021

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
veřejný ochránce práv
(zpráva je opatřena elektronickým podpisem)

¹⁴ Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.