

rozhodnutí o námitce, proti kterému je již možné brojit správní žalobou. Podstata sporu by se tak zbytečně přesouvala až na půdu správního soudu.

Obrana daňového subjektu je zákonem řešena prostřednictvím námítky dle § 159 (§ 251a odst. 4). Předpokládá se zejména napadení vyrozumění správce daně. Jelikož námitka plní i funkci prostředku na ochranu před nečinností, může být využita jako nástroj k donucení správce daně konat, tj. předepsat úrok na osobní daňový účet. Dle judikatury včasné neuplatnění námítky nemá vliv na nárok na úrok, o jeho předpis lze žádat opakovaně a opakovaně podávat námítky dle § 159 (NSS 2 Afs 234/2014). Následně je možná soudní obrana žalobou proti rozhodnutí o námitce, a to dle § 65 s. ř. s. V případě, že by daňovému subjektu vznikla nezákonným postupem správce daně škoda, která by nebyla zcela pokryta přiznaným úrokem, má možnost domáhat se náhrady této škody postupem dle zák. o odpov. za škodu. V tomto případě zákon v § 251d stanoví, že škodu lze přiznat pouze v rozsahu, ve kterém nevzniká nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Orgán posuzující případný nárok na náhradu škody tak musí s úroky či potenciálními úroky při vyčíslení, resp. přiznání škody počítat.

§ 254 Úrok z nesprávně stanovené daně

(1) 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 nárokovaného 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.

(2) 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.

- (3) Úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení
- a) daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení,
 - b) daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení,
 - c) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,
 - d) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, nebo
 - e) peněžitého plnění v rámci dělení správy.
- (4) Výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.

(5) Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.

I. Obecně

Úrok z nesprávně stanovené daně je pojímán jako reparace daňového subjektu za vybrané **nezákonné či nesprávné** jednání správce daně. Od 1. 1. 2021 tato právní úprava nahradila právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ten měl původně plnit roli paušalizované náhrady škody a předcházet řízením či žalobám o náhradu škody. Judikatura však podmínky pro přiznání úroku silně rozvolnila a úrok začal být přiznáván i v případech, kdy reálně žádná škoda nevznikla, popřípadě vznikla, avšak ne v důsledku konání správce daně. Právní úprava úroku z nesprávně stanovené daně přichází s ambicí zacílit na jednání správce daně v rovině stanovení daně a vyzdvihnout jeho reparační funkci. Ambicí však není nahradit daňovému subjektu škodu v přesné výši, jaká byla jednáním správce daně způsobena, ale spíše nahradit cenu peněz, které daňový subjekt mohl mít, avšak v důsledku jednání správce daně neměl. Ve zbytku je daňový subjekt odkázán zákonodárcem na zák. o odpov. za škodu. Z celé právní úpravy úroku je zřejmé, že se zákonodárce snažil maximálně omezit případy, kdy bude úrok přiznáván, resp. vyčlenit zcela jasné a nepochybnitelné situace. Úrok se doplňuje s úrokem z vratitelného přeplatku dle § 253a a s úrokem z daňového odpočtu dle § 254a. Komentovaná právní úprava nabyla účinnosti 1. 1. 2021, kdy novela č. 283/2020 Sb. přinesla zásadní změny, týkající se například výše úroku, podmínek jeho předpisu anebo vyloučení možnosti odvolat se. Přejícná ustanovení k novele stanoví, že dnem

1. 1. 2021 se u běžících úroků postupuje dle nové právní úpravy. Skutečnosti, které nastaly před tímto datem, zůstávají zachovány. Zákonodárce při formulaci přechodného ustanovení vycházel z pojetí, kdy úrok vzniká unikátně za každý den. 31. 12. 2020 tedy vznikl poslední úrok dle tehdejší právní úpravy. K 1. 1. 2021 pak dochází k aplikaci jak hmotněprávních, tak procesních ustanovení nové právní úpravy. Od 1. 1. 2021 se například mění výše úrokové sazby, bude aplikováno pravidlo o nepředepisování úroku do výše 1 000 Kč anebo se již nebude úrok sdělovat rozhodnutím, ale vyrozuměním. To vše i ve vztahu k úrokům, u nichž se titul pro vznik datuje před začátek roku 2021. Tyto budou vznikat do konce roku 2020 dle úpravy účinné před novelou č. 283/2020 Sb. a od 1. 1. 2021 dle komentované právní úpravy. Již vzniklé úroky zůstávají pochopitelně zachovány v podobě, v jaké vznikly, tj. nová právní úprava není založena na principu pravé retroaktivity. Změnu pravidel pro aplikaci úroku označil jako legitimní i NSS (4 Afs 314/2022). Specifikum tohoto pojetí přechodného ustanovení se projeví zejména v případě aplikace odst. 3, který explicitně vyjmenovává případy, kdy úrok nevzniká. Bude-li se jednat o překážku vzniku v období do konce roku 2020 právní úpravě či praxi neznámou, povede aplikace přechodných ustanovení k ukončení vzniku úroku, který do konce roku 2020 dle tehdejší právní úpravy vznikal. Úderem půlnoci dne 31. 12. 2020 již z důvodu nové překážky takový úrok přestane vznikat. Přechodná ustanovení k novele dále stanoví, že již rozběhlá řízení a postupy se od 1. 1. 2021 dokončí dle novelizované právní úpravy. V režimu předchozí právní úpravy bylo několik možností, jak se úroku domoci. V podstatě byly připuštěny cesty odvolání se proti rozhodnutí o přiznání/nepřiznání úroku, podání podnětu na ochranu před nečinností, popřípadě námitky proti úkonu správce daně, kterým úrok nepřiznal.

Byť přechodná ustanovení nejsou úplně jasná (resp. v této věci mlčí), nic nebrání dokončit odvolací řízení proti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně dle stávajících pravidel pro vedení odvolacího řízení, která nebyla novelou nijak dotčena (tzn. odvolací řízení nebudou zpětně překlápěna do režimu námitky dle § 159). Opačný výklad by vedl k vyložení absurdním situacím, kdy by například již běžící odvolací řízení byla ukončována a řešena v režimu námitky dle § 159, kterou by posuzoval správce daně, který již postoupil odvolacímu orgánu stanovisko k odvolání s návrhem na jeho zamítnutí apod. Ve stejném duchu se k věci vyjádřil i NSS (7 Afs 162/2022). Naopak dle právní úpravy účinné do konce roku 2020 se dokončí již zahájená řízení o námitce, jelikož tak přímo přechodná ustanovení k novele stanoví.

II. Předpoklady pro vznik úroku

Předpoklady pro vznik úroku zná zákon **tři**:

1. **Snížení daně stanovené nad rámec daňového tvrzení [§ 254 odst. 1 písm. a)].** Zákon zde úrokem primárně pokrývá případy, kdy došlo ke stanovení daně, tato byla uhrazena, avšak následně došlo ke snížení této stanovené daně. V **prvé řadě** je třeba uvést, že zákon cílí na oblast **stanovení daně**. Dle § 147 se daň stanoví rozhodnutím, kterým je platební výměr, dodatečný platební výměr a hromadný předpisný seznam. Je tak nezbytné, aby takové rozhodnutí bylo vydáno. **Další podmínkou** pro vznik úroku je, že **stanovená daň musí přesahovat daň tvrzenou**. Jinými slovy správce daně musí změnit tvrzení daňového subjektu, a to směrem nahoru. K tomu prakticky dojde na základě kontrolních postupů, a to postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly (§ 85 a § 90). Může se tak jednat o situaci, kdy je podáno řádné nebo dodatečné daňové tvrzení a správce daně jej podrobí kontrole. Mimo případy, kdy je daň stanovena nad rámec tvrzení, **spadají do dispozice ustanovení též případy**, kdy bude daň stanovena **z moci úřední**, tj. bez podaného daňového tvrzení, na základě daňové kontroly zahájené po vyměření či doměření daně, popřípadě kdy bude daň stanovena pomůckami. Vždy však bude ve výsledku existovat rozhodnutí o stanovení daně, ve kterém bude rozdíl daně definován a pro jeho úhradu bude stanovena náhradní lhůta splatnosti. Nakonec musí být splněna **poslední podmínka**, a to, že daň, resp. **rozdíl bude uhrazen**, nerozhodno jak, zda dobrovolně, nebo prostřednictvím vymáhání. Ke **změně rozhodnutí** o stanovení daně může dojít prostřednictvím opravných a dozorčích prostředků ochrany (§ 108), prohlášením nicotnosti rozhodnutí (§ 105) anebo prostřednictvím soudního rozhodnutí. Zákon neřeší, z jakého důvodu ke změně rozhodnutí došlo. Pro vznik úroku není rozhodné, zda ke změně došlo na základě zavinění správce daně. Pro případy, kdy zákonodárce vznik úroku nepředpokládal, byl vyčleněn odst. 3. Zřejmé je, že proměna rozhodnutí musí směřovat ke snížení částky, která byla po daňovém subjektu původně požadována. Výsledkem celého procesu tak je, že daňový subjekt byl nucen uhradit částku daně, kterou skutečně uhradil, avšak ukázalo se, že částka byla požadována neoprávněně. **Velmi důležité je však zavnímat, že úrok vzniká až v případě uhrazení částky v rámci náhradní lhůty splatnosti** (popřípadě dříve, avšak do okamžiku výše uvedeného nemá úhrada ve vztahu k úroku žádnou relevanci). Zákon vychází z předpokladu, že daňový subjekt nebyl do počátku náhradní lhůty splatnosti povinen daň

uhradit (ostatně by ani neměl možnost, jelikož daň se předepíše na osobní daňový účet právě až prvním dnem náhradní lhůty splatnosti). Úrok tak nevznikne například v případě, kdy je daňovému subjektu stanovena daň odlišně od daňového tvrzení (např. po provedeném postupu k odstranění pochybností) a rozdíl oproti daňovému tvrzení je splatný v náhradní lhůtě splatnosti 15 dnů od právní moci rozhodnutí. Daňový subjekt se odvolá a zároveň daň uhradí (například za účelem předejití vzniku úroku z prodlení). Byť by odvolací orgán odvolání vyhověl a platební výměr změnil, úrok by nevznikl. Nepočala totiž běžet náhradní lhůta splatnosti. Úrok by naopak vznikl v případě, že by odvolací orgán odvolání zamítl, daňový subjekt daň uhradil a následně soudní řízení by bylo z hlediska daňového subjektu úspěšné. Poté by již podmínky pro přiznání úroku byly naplněny. Textace zákona, která vznik úroku váže na náhradní lhůtu splatnosti, se jeví jako nešťastná v případě, kdy je řešeno dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší. Takto přiznaná daň je totiž vždy splatná v náhradní lhůtě splatnosti (§ 141 odst. 7). Zde je třeba hledat účel a smysl normy, kdy zákonodárce zjevně míří na náhradní lhůtu splatnosti dle § 143 odst. 5. Otázkou, kterou zodpoví až praxe, je míra extenzivního výkladu § 254 odst. 1 písm. a). Právní úprava účinná do konce roku 2020 spojovala vznik úroku se zásahem do rozhodnutí o stanovení daně. Následný vývoj výkladu tohoto pojmu byl silně ovlivněn judikaturou, která jej vykládala maximálně široce (např. NSS 9 Afs 128/2016). Pod rozhodnutí o stanovení tak bylo možné zařadit například rozhodnutí o odvolání, o přezkoumání rozhodnutí, o pokutě za opožděné tvrzení daně či o námitce (NSS 2 Afs 148/2017). I praxe správců daně směřovala k přiznávání úroku z neoprávněně stanoveného příslušenství jako penále, pokuty za opožděné tvrzení daně, úroků z prodlení, popřípadě z pokut za chybné podání či nepodání kontrolního hlášení. Sporným se jeví jen přiznávání úroků z úroku, což se odvíjelo od názoru NSS uvedeného v rozsudku 2 Afs 148/2017, (a následně potvrzeného, byť s odlišnou argumentací, v rozsudcích 10 Afs 382/2020, 9 Afs 52/2021). Na tomto místě lze odkázat na výklad k právní úpravě účinné do konce roku 2020, která je komentována níže. Právní úprava účinná od 1. 1. 2021 však podmínku pro přiznání úroku spojuje s **řízením o stanovení daně** a váže jeho vznik na uplynutí **náhradní lhůty splatnosti**. Byť zákon zní od 1. 1. 2021 odlišně, je pravděpodobné, že správci daně budou k aplikaci ustanovení přistupovat obdobně jako do konce roku 2020. Tedy že pod znění odst. 1 budou podřazovat jakékoliv plnění, které naplňuje definici daně ve smyslu § 2. Bude se tedy jednat jak o daň, tak o její příslušenství.

Úročení by poté podléhalo i neoprávněné stanovení pokut, penále, úroků či nákladů řízení, a to ode dne, kdy nastala povinnost je uhradit, popřípadě kdy byly skutečně uhrazeny. Příslušenství daně je stanovováno buď nad rámec daňového tvrzení (úrok z prodlení, posečkání, penále), anebo z moci úřední (pokuty). V kontextu názoru Ústavního soudu (III. ÚS 3082/23) a následného rozsudku NSS 3 Afs 194/2022 lze konstatovat, že úroku dle § 254 by měl podléhat i chybně stanovený úrok dle § 253a, § 254 a § 254a. To vše samozřejmě za předpokladu upřednostnění extensivnějšího pojetí komentovaného ustanovení.

- Zvýšení daňového odpočtu [§ 254 odst. 1 písm. b)].** 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. Lhůta pro vrácení daňového odpočtu totiž dle § 155b počne běžet až ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým je rozhodnutí o stanovení daně revidováno (tj. typicky rozhodnutí o odvolání). Nárok na úrok z vratitelného přeplatku by vznikl například tehdy, když by bylo daňové tvrzení vyměřeno konkludentně a správce daně by vratitelný přeplatek včas nevrátil. V případech řešených v § 254 správce daně vrátí vratitelný přeplatek včas, avšak pochybí při jeho stanovení.

3. **Nezákonný nebo nicotný zajišťovací příkaz [§ 254 odst. 1 písm. c)].** Posledním předpokladem pro vznik úroku je existence nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz je upraven v § 167 a násled. Zajišťovací příkaz je institutem placení daní, resp. jejich zajištění. Nezdá se tak úplně systémovým jeho zařazení mezi předpoklady vzniku úroku z nesprávně stanovené daně. Zde se ale jedná i o důsledek judikaturního vývoje. Správní soudy zajišťovací příkaz posuzovaly jako rozhodnutí o stanovení daně *sui generis*. Aby úrok mohl vzniknout, musí být zajišťovací příkaz prohlášen za nezákonný nebo nicotný. Opět se tak bude dít prostřednictvím opravných a dozorčích prostředků, vyjma obnovy řízení (§ 108 a § 168 odst. 2) nebo institutu nicotnosti (§ 105). Naopak důvodem pro vznik úroku nebude neúčinnost zajišťovacího příkazu ve smyslu § 168 odst. 3, 4 a 5, jelikož zde se nejedná o důsledek nezákonné činnosti správce daně. Zajímavou je otázka, zda se úrok uplatní v případě uvedeném v § 168 odst. 1, tj. zda se zajišťovací příkaz stane neúčinným z důvodu nevydání rozhodnutí o odvolání do 30 dnů. V zásadě nic v této otázce nebrání extenzivnějšímu výkladu podmínky pro vznik úroku, protože na základě zajišťovacího příkazu byly daňovému subjektu peněžní prostředky odebrány, přičemž neúčinným se zajišťovací příkaz stal na základě podaného odvolání.

III. Vznik úroku

Samotný vznik úroku se odvíjí od předpokladu, pro který vzniká:

1. **Snížení daně [§ 254 odst. 2 písm. a)].** Je-li snižována stanovená daň, vzniká úrok ode dne následujícího po dni náhradní splatnosti daně (§ 139 odst. 3, § 143 odst. 5). Byla-li však daň uhrazena později, je oním dnem **den úhrady daně**. Zde zákon přesně vyjadřuje to, co bylo uvedeno výše. Úrok bude vznikat jen tehdy, když bude stanovena náhradní lhůta splatnosti daně. Byla-li daň kupříkladu uhrazena dříve, nemá tato skutečnost na vznik úroku vliv. **Konec doby**, po kterou je úročeno, je definován **vracením daně, popřípadě jejím použitím či převedením**. Dojde-li tedy k situaci, kdy je například rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla stanovena daň vyšší než tvrzená, zrušeno soudem, je nutno zkoumat, zda byla daň uhrazena. Byla-li uhrazena, vygeneruje se na osobním daňovém účtu platba daně, proti které chybí její předpis. Tato platba musí projít tzv. testem vratitelnosti dle § 154. V tomto okamžiku může dojít k jejímu použití na jiné nedoplatky, popřípadě k převedení na jiné nedoplatky, například u jiného správce daně. V tomto okamžiku by končilo i úročení úrokem

dle § 254. Složitější je situace, kdy platba nebude použita výše uvedeným způsobem, ale stane se vratitelným přeplatkem. Otázka zní, zda se bude jednat o přeplatek vratitelný ze zákona, anebo oproti žádosti daňového subjektu. Úrok dle § 254 je zjevně spjat s § 155b odst. 4, který stanoví, že ze zákona je vratitelným přeplatek vzniklý v důsledku změny, zrušení či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž 15denní lhůta pro jeho vrácení běží ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým je výše uvedeného dosaženo. Samotný § 155b odst. 4 však umožňuje vícero výkladů. S odkazem na komentář k tomuto ustanovení lze uzavřít, že se s velkou pravděpodobností bude jednat o přeplatek vratitelný ze zákona. Ustanovení § 155b odst. 4 pak bude určovat okamžik ukončení úročení. Nejzazším okamžikem pro vznik úroku vždy bude lhůta pro placení daně, jejímž je úrok příslušenstvím (§ 160).

2. **Zvýšení daňového odpočtu [§ 254 odst. 2 písm. b)].** Úrok vzniká ode dne následujícího **po posledním dnu lhůty pro vrácení daňového odpočtu** dle § 155b odst. 3. Doba, po kterou úrok vzniká, je **ukončena vrácením, použitím nebo převedením daňového odpočtu (§ 154), nejpozději však okamžikem uplynutí lhůty uvedeným v § 155b odst. 4 písm. a).** Zde je stanovena lhůta pro vrácení přeplatku, který vznikne v důsledku změny, zrušení či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. V překladu to znamená, že doba úročení počíná běžet po uplynutí lhůty, ve které měl být daňový odpočet vrácen (což je lhůta 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o stanovení daně, tj. platebního nebo dodatečného platebního výměru), a končí nejpozději tehdy, kdy měl být odpočet na základě revizního rozhodnutí vrácen. Poté již nastupuje role úroku z vratitelného přeplatku dle § 253a. Dále si je třeba uvědomit, že úrok je důsledkem nezákonného rozhodnutí o stanovení daně. Z tohoto důvodu nepodléhá úroku doba, po kterou je veden kontrolní postup, na základě něhož byl nárokovaný daňový odpočet snižován. Tato doba je předmětem kompenzace úroku z daňového odpočtu dle § 254a. Nejzazším okamžikem pro vznik úroku však bude lhůta pro placení daně, jejímž je úrok příslušenstvím (§ 160).
3. **Nezákonný nebo nicotný zajišťovací příkaz [§ 254 odst. 2 písm. c)].** Úrok vzniká ode dne **splatnosti** částky uvedené v zajišťovacím příkazu (§ 167 odst. 3, § 103 zák. o DPH), popřípadě ode dne jejího reálného uhrazení. Doba úročení končí **použitím či převedením částky na jiné nedoplatky (§ 154), vrácením nebo uplynutím lhůty pro vrácení částky stanovené v § 155b odst. 4.** V případě, že by správce daně lhůtu překročil, založil by tím důvod pro vznik úroku dle § 253a. Nejzazším okamžikem

pro vznik úroku však bude lhůta pro placení daně, jejímž je úrok příslušenstvím (§ 160).

Úrok naopak nevzniká:

1. **V případě, kdy má být daňovému subjektu vrácen vratitelný přeplatek, avšak není tomu tak z důvodu jeho vlastní žádosti** (§ 155b odst. 6 a § 251c odst. 5).
2. **Nedosáhne-li jeho výše částky alespoň 1 001 Kč** (§ 251a odst. 2).
3. **Je-li daň vyměřena či doměřena shodně s daňovým tvrzením** [§ 254 odst. 3 písm. a)]. Zákonodárce zde reaguje na vývoj judikatury, která chtěně či nechtěně učinila z úpravy úroku účinné do konce roku 2020 potenciální zlatý důl. Problémovými se ukázaly být případy, kdy daňový subjekt podá daňové tvrzení a správce daně toto vyměří či doměří. Následně daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení na daň nižší s tím, že daň přiznal v rozporu se zákonem. Správce daně souhlasí a dodatečné daňové tvrzení doměří. V této situaci správci daně historicky vycházeli z judikatury, která stanovila, že při absenci „zavinění“ správce daně nejsou předpoklady pro vznik úroku splněny (NSS 7 Afs 94/2014). Na druhou stranu je nutno tuto situaci odlišit od situace, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení, toto není správcem daně akceptováno a následně dojde k revizi názoru prvostupňového správce daně v odvolacím či soudním řízení. Poté zde již dle judikatury (NSS 5 Afs 27/2017) existuje zásah přezkumné autority, jehož důsledkem je nesprávné rozhodnutí, a byť na základě rozhodnutí nebyla přímo placena daň, projevily se jeho důsledky v majetkové sféře daňového subjektu (prostředky mu nebyly včas vráceny). Následně však správní soudy prvního stupně začaly judikovat, že úroku podléhá i původně samotným daňovým subjektem tvrzená a stanovená daň. Tyto názory byly následně potvrzeny NSS, byť s určitou korekcí zohledňující specifikum daně darovací (1 Afs 101/2019, 9 Afs 179/2020). Zákonodárce zjevně v reakci na vývoj judikatury stanovil explicitně v zákoně to, co vždy bylo jeho obsahem. Úrok nemůže vznikat z příčin, které leží primárně na straně daňového subjektu. Nese-li daňový subjekt odpovědnost za správnost obsahu daňového tvrzení, nemůže jít k tíži správce daně, že daňové tvrzení je nesprávné. Není totiž v silách správce daně prověřit paušálně všechna podaná daňová tvrzení, a nést tak odpovědnost za nesprávné konkludentní stanovení daně.
4. **Z důvodů relevantních pro nařízení či povolení obnovy řízení** [§ 254 odst. 3 písm. b), c), d)]. Zákon zde stanoví důvody, které jsou analogické

důvodům uvedeným v § 117 odst. 1. Lze tak odkázat na výklad k tomuto ustanovení. Obecně zde zákon vylučuje vznik úroku v případech, které správce daně spíše nemohl ovlivnit, popřípadě kdy byl uveden v omyl. Asi zřejmé budou situace, kdy bude rozhodnutí o stanovení daně ovlivněno padělanými, nepravdivými či pozměněnými důkazními prostředky. Je pak na správci daně, aby tento důvod byl seznatelný, například z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Pod tyto případy však nebudou spadat situace neunesení důkazního břemene, které konstatuje správce daně a jehož názor je následně korigován. Jinými slovy, správce daně se nemůže ze vzniku úroku vyvinut v případě, že učiní chybnou úvahu, ať již skutkovou, nebo právní. Této by muselo být dosaženo na základě výše uvedených důkazních prostředků. Výjimkou však bude situace, kdy bez zavinění správce daně budou v řízení posuzovány důkazní prostředky, které předtím v řízení nebyly, ani nemohly být zohledněny. Zde se bude jednat zejména o případy plynoucí z jednoty prvostupňového a odvolacího řízení. V daňovém řízení není výjimkou, když daňový subjekt začne předkládat důkazní prostředky, a to mnohdy relevantní až v řízení před odvolacím orgánem. V takovém případě nelze klást k tíži správce daně fakt, že daňový subjekt byl navzdory své zákonné povinnosti nečinný. Lze si též představit situaci, kdy daňový subjekt předloží klíčové důkazní prostředky či zjištění až v řízení soudním. Zde totiž stejně jako v řízení odvolacím žádná koncentrace řízení (až na výjimky) neplatí. Bude však vždy záležet na konkrétní situaci a individuálním posouzení každého případu. Každopádně je velmi pravděpodobné, že tato problematika si v budoucnosti projde svým judikатурním vývojem.

5. **Jedná-li se o dělenou správu** [§ 254 odst. 3 písm. e)]. Úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy (§ 161 a § 162). Jedná se o reakci zákonodárce na rozsudek NSS 9 Afs 128/2016, který stanovil přesný opak. Ustanovení prošlo testem ústavnosti (Pl. ÚS 8/23).
6. **V případě, že vzniká úrok dle § 253a nebo § 254a.** Každý z úroků hrazených správcem daně má svůj specifický účel, přičemž tyto na sebe mnohdy navazují.

IV. Výše úroku

Úrok je primárně stanoven ve **výši odpovídající výši úroku z prodlení**, tj. zohledňující tzv. cenu peněz (§ 254 odst. 4). Při určení výše úroku nesmí správce opomenout ani jeho základnu. Ta je stanovena v rámci § 254 odst. 1 a v zásadě se jedná vždy o spornou část daně. To ostatně plyne i z recentní

judikatury, která obdobně vykládala právní úpravu účinnou do konce roku 2020 (NSS 3 Afs 113/2014).

Výše úroku se **zdvojnásobuje** v případě vedení exekučního řízení (§ 254 odst. 5). Zde zvolil zákonodárce konstrukci (podpořenou i důvodovou zprávou), kdy dvojnásobná výše úroku nenáleží daňovému subjektu z titulu vymožených daně exekucí, ale náleží mu pouze **za dobu vedení exekučního řízení**. Vymožená daně skrze exekuci tak „nepřeklopí“ celou částku úroku do dvojnásobné výše, ale pouze po určitou dobu úrok znásobí. Dvojnásobný úrok též vzniká ve stejném rozsahu jako úrok dle odst. 3, tzn. že nevzniká z celé částky exekučně vymožené daně, ale jen z částky uvedené v § 254 odst. 1. Úskalím daného ustanovení zdá se být širší jeho výkladu. Buď jej lze vztáhnout čistě na exekuční řízení vedené správcem daně či soudním exekutorem, anebo na všechny způsoby vymáhání uvedené v § 175. Ostatně judikatura (např. NSS 7 Afs 299/2015) za vymáhání považuje i částky daně získané činností vymáhání blízkou, jako například úhradu daně pod tlakem zřízeného zástavního práva k nemovité věci. Z důvodové zprávy plyne pojetí zjevně užší, tj. zaměřené jen na exekuční řízení v užším slova smyslu. Důvodová zpráva například jasně rozlišuje uhrazení daně stanovené zajišťovacím příkazem dobrovolně a vymožené na základě tohoto příkazu. Ostatně kvantifikace doby trvání některých způsobů vymáhání není tak zřejmá jako u exekučního řízení. Lze tak setrvat na výkladu restriktivním.

Nad rámec výše uvedeného je třeba uvést, že úroku vůbec nepodléhá nezákonné vymáhání daně. V tomto zákonodárce odkazuje daňový subjekt na náhradu škody dle zák. o odpov. za škodu. V případě, že bude daň stanovena správně a správce daně provede nezákonné exekuční řízení (například postihne neprodatelné věci), bude se muset daňový subjekt domoci náhrady škody právě dle zák. o odpov. za škodu.

V. Procesní aspekty úroku

Úrok vzniká každý den (§ 251a odst. 1). Správce daně je povinen úrok uhradit (§ 251c odst. 2). Úhradu správce daně provede předpisem na osobní daňový účet, a to až poté, co je úročení ukončeno (§ 251c odst. 3). Následně na základě § 251a odst. 3 správce daně vyzoomí daňový subjekt o předpisu úroku s tím, že analogicky využije vyzoomění dle § 153 odst. 3. Další vyzoomívání nemá smysl, jelikož se jedná o úrok hrazený správcem daně, tudíž zde nehrozí jeho vymáhání. Předepsaný úrok se nestává vratitelným přeplatkem, který by bylo nutno vrátit bez žádosti. Daňový subjekt si tak o jeho vrácení musí požádat postupem dle § 155. K formě vyzoomění lze doplnit, že zákon nestanoví