



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CA Tech s. r. o.**, se sídlem Štítného 253, Kamenice nad Lipou, zastoupen Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2019, č. j. 29 Af 98/2017 - 69,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2019, č. j. 29 Af 98/2017 - 69, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 10. 5. 2017 Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Pelhřimově (dále též „správce daně“) přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) ve výši 24 671,70 Kč. Správce daně konstatoval, že byly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání z částky 52 752 Kč odpovídající nadměrnému odpočtu na dani z přidané hodnoty za srpen 2013, který byl ke dni 27. 9. 2013 převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 546 516 Kč, vzniklého na základě dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2009 a 2010 (dále též „daňový nedoplatek“).

[2] Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, v němž se domáhal toho, aby mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně rovněž z ostatních plateb, jež v období od 4. 3. 2014 do 23. 1. 2017 uhradil na daňový nedoplatek. Rozhodnutím ze dne 17. 10. 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil. Konstatoval, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu je třeba splnit dvě podmínky. Mezi účastníky řízení není spornou splnění první podmínky, tedy existence nezákonných rozhodnutí v nalézacím řízení, neboť dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byly v důsledku předchozího rozsudku pro jejich nezákonnost zrušeny, resp. změněny. Sporné je splnění druhé podmínky, tedy zda částky poukázané žalobcem na daňový nedoplatek v době od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 byly uhrazeny na základě těchto nezákonných rozhodnutí. Krajský soud nepřisvědčil žalovanému, že žalobce činil platby zcela dobrovolně vzhledem k tomu, že správce daně daňový nedoplatek nevymáhal a exekuci zastavil poté, co byl žalobě ve věci dodatečných platebních výměrů přiznán odkladný účinek. Podle krajského soudu není pro přiznání úroku z neoprávněného jednání vůbec podstatné, zda došlo k vymáhání povinnosti stanovené nezákonným jednáním. Podstatná je skutečnost, že v době, kdy žalobce postupně plnil na účet vedený u správce daně, stále existovala pravomocná a vykonatelná rozhodnutí správce daně, která žalobci povinnost uhradit doměřenou daň a penále stanovovala. Na tom nic nemění, že žalobě ve věci těchto rozhodnutí byl přiznán odkladný účinek. Ten totiž pouze pozastavuje účinky napadeného rozhodnutí tak, že povinnosti vyplývající z rozhodnutí nelze vynucovat. Odkladný účinek však nepůsobí na právní poměry *„jako by napadené rozhodnutí vůbec nebylo vydáno“*. Žalobce tedy neplnil vůči správci daně zcela dobrovolně, nýbrž proto, že čelil povinnosti zaplatit nedoplatek na dani stanovené pravomocnými rozhodnutími správce daně, přičemž nijak nemohl předvídat budoucí úspěch své žaloby. Jeho platby učiněné ode dne splatnosti doměřené daně do dne zrušení, resp. změny nezákonných rozhodnutí proto splňovaly podmínku, že byly činěny na základě nezákonného rozhodnutí nebo v jeho důsledku. Pokud by byl nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu spojen až s vymáháním povinnosti z nezákonných rozhodnutí správce daně, systematika § 254 daňového řádu by vůbec nedávala smysl, neboť by nemohl být naplněn odst. 1 tohoto ustanovení, aniž by byl zároveň naplněn také odst. 2. Krajský soud doplnil, že žalobci by měl náležet také úrok z vymáhání povinnosti z nezákonného rozhodnutí dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Ode dne 22. 1. 2014 do 10. 2. 2014 proti němu totiž bylo vedeno exekuční řízení. Je nepodstatné, že z důvodu zastavení exekuce po přiznání odkladného účinku žalobě nebylo na žalobci nic vymoženo. Pro vznik nároku naprosto postačí, že bylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení.

III.

pokračování

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Zdůraznil, že přiznání odkladného účinku žalobě má za následek pozastavení účinků napadeného rozhodnutí až do skončení řízení před soudem. K tomu poukázal na důvodovou zprávu k s. ř. s., odbornou literaturu k otázce nahrazení institutu odložení vykonatelnosti rozhodnutí odkladným účinkem, náleznost Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 1260/07 a rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 4/2018 - 37. Z těchto pramenů dle stěžovatele plyne, že odklad vykonatelnosti je značně užším institutem než odkladný účinek. Jeho přiznáním zůstává rozhodnutí formálně pravomocné, avšak tato právní moc nemá účinky. Závěry krajského soudu tak nemohou obstát. Konstatování, že „*existovala vykonatelná rozhodnutí*“, je totiž ve zjevném rozporu s podstatou odkladného účinku. Právě tomu odkladný účinek brání. Krajský soud pominul, že odkladný účinek má vliv na účinky právní moci, tedy nejen na možnost nedoplatek vymáhat, ale i na povinnost daň uhradit. Krajský soud přiznal odkladnému účinku *de facto* pouze následky, které měl dřívější odklad vykonatelnosti. Nevysvětlil však, proč by odkladný účinek neměl působit na právní poměry tak, jako by napadené rozhodnutí nebylo vydáno. Nelze souhlasit ani s jeho tvrzením, že žalobce nadále čelil povinnosti zaplatit nedoplatek. Účinky právní moci a vykonatelnost rozhodnutí byly na základě přiznání odkladného účinku pozastaveny. Žalobce neměl jakoukoliv povinnost nedoplatek hradit. Jím provedené platby byly zcela dobrovolné. Jestliže je smyslem odkladného účinku zabránit újmě, která by byla způsobena úhradou daňového nedoplatku, pak si sám žalobce svým konáním způsobil tu újmu, které měl odkladný účinek předejít. Jednání žalobce bylo tedy vnitřně rozporné. Z vlastní vůle se omezil v dispozici s peněžními prostředky. Tyto platby nemohl správce daně nijak ovlivnit, nemohou tedy podléhat úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dále stěžovatel odmítl názor krajského soudu, že je z hlediska § 254 odst. 2 daňového řádu nepodstatné, zda bylo na žalobci během exekučního řízení něco vymoženo. Aby bylo co úročit, musí být vymožena alespoň nějaká částka. Krajský soud tedy nesprávně aplikoval závěry rozsudku kasačního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 299/2015. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu totiž modifikuje pouze výši úroku v případě neoprávněného vymáhání, nemění však podmínky pro přiznání úroku, tj. že musí dojít k úhradě daně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřuje v nedostatečném vysvětlení konstatování, že odkladný účinek nepůsobí tak, jako by napadené rozhodnutí nebylo vydáno. Krajský soud

poměrně jasně vysvětlil svůj náhled na to, jakým způsobem působí odkladný účinek na pravomocné dodatečné platební výměry. Dovodil, že dochází toliko k nemožnosti daňový nedoplatek vymáhat, nikoliv k absenci povinnosti tento nedoplatek hradit. Proto je podle něj třeba na žalobcem realizované platby nahlížet optikou § 254 odst. 1 daňového řádu jako na částky, které byly uhrazeny na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Tento závěr je zcela srozumitelný a odůvodněný. Nesouhlas stěžovatele s ním nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně obsáhle polemizuje, což by nebylo možné, pokud by byl napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný. To, zda jsou postup a závěry krajského soudu a správních orgánů správné a zákonné, je předmětem následného meritorního posouzení věci.

[9] Předmětem sporu je otázka, zda žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil na osobní daňový účet v době, kdy byl jeho žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daně, na jejíž úhradu byly tyto částky určeny, přiznán odkladný účinek.

[10] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *[d]ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle odst. 2 téhož ustanovení [v] případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.*

[11] Smyslem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, kterou utrpěl v důsledku negativního jednání (nezákonného postupu) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně. Ačkoliv není žádost o přiznání a předepsání tohoto úroku *a priori* vyloučena, správce daně musí při jeho předepsání postupovat z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 26). Pokud by správce daně nepředepsal na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti a daňový subjekt by se jeho předepsání musel domáhat prostřednictvím opravných prostředků, vzniká mu nárok na úrok z neoprávněného jednání z částky, která nebyla včas připsána ve prospěch jeho osobního daňového účtu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36).

[12] Jak správně konstatoval krajský soud, právní úprava spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě

pokračování

tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 Afs 42/2017 - 30 či ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40.

[13] Není sporu o tom, že první podmínka je v této věci splněna – dodatečné platební výměry ze dne 24. 1. 2013 žalovaný po zásahu krajského soudu (rozsudek ze dne 10. 5. 2016) zrušil, resp. změnil pro nezákonnost. Spor je veden o to, zda byla splněna také druhá podmínka, a sice ve vztahu k platbám, které žalobce provedl v období ode dne 4. 2. 2014. Stěžovatel má za to, že v případě těchto plateb nedošlo k úhradě peněžitých částek na základě dodatečných platebních výměrů nebo v souvislosti s nimi, neboť usnesením ze dne 4. 2. 2014 krajský soud přiznal žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečných platebních výměrů odkladný účinek. Krajský soud naproti tomu dospěl k závěru, že k úhradě došlo na základě povinnosti, která žalobci stále plynula z pravomocných dodatečných platebních výměrů.

[14] Podle § 73 odst. 1 s. ř. s. *[p]odání žaloby nemá odkladný účinek, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak*. Podle odst. 2 téhož ustanovení *[s]oud na návrh žalobce po vyjádření žalovaného usnesením přiznává žalobě odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem*. Podle odst. 3 *[p]řiznáním odkladného účinku se pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí*.

[15] Doktrína i judikatura rozlišují vykonatelnost rozhodnutí a jiné jeho právní účinky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2012, č. j. 4 Ads 176/2011 - 129). Podle výše citované právní úpravy přitom odkladný účinek přiznaný správním soudem nedopadá pouze na výkon rozhodnutí. Jeho přiznáním se výslovně pozastavují účinky napadeného rozhodnutí, tedy všechny možné účinky rozhodnutí, které přichází do úvahy, a to až do skončení řízení před soudem (resp. do zrušení odkladného účinku). To znamená, že odkladný účinek žaloby se vztahuje nejen na exekuční proveditelnost rozhodnutí, ale i na veškeré jeho další právní následky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 6 As 263/2014 - 33). Nelze jej tedy ztotožňovat s prostým odložením výkonu rozhodnutí. Jak uvádí výstižně odborná literatura, „[v] důsledku přiznání odkladného účinku žalobě mají být osoby dotčené napadeným rozhodnutím postaveny do stejné právní situace, jako by rozhodnutí žádné právní účinky nemělo“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 580). Dále lze odkázat na aktuální usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, č. j. 8 Azs 339/2019 - 38, jenž ve shodě s předchozím usnesením rozšířeného senátu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 4 As 217/2015 - 182, uvádí, že: „Odkladný účinek je využitelný jen v takovém řízení, v němž je předmětem soudního přezkumu již vydané rozhodnutí. Odkladný účinek může plynout ze zákona nebo soudně přiznán jen v souvislosti s podáním žaloby proti pravomocnému rozhodnutí, jehož účinky se přiznáním odkladného účinku žalobě pozastavují.“ Rozšířený senát odkázal rovněž na usnesení ze dne 6. 12. 2005, č. j. 2 Afs 77/2005 - 96, č. 786/2006 Sb. NSS, kde se k této otázce mj. uvádí, že odkladným účinkem „*má být docíleno toho, aby ve správním soudnictví v řízeních o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu, v nichž se přezkoumávají pravomocná (a tedy zásadně vykonatelná) správní rozhodnutí, bylo možno výjimečně docílit toho, aby po dobu přezkumu*

napadené správní rozhodnutí nebylo vykonatelné, resp. nezakládalo jiné právní následky.“ Odkladným účinkem se „zmrazí“ stav věcí, „protože pokud by mělo být provedeno (vykonáno) a následně bylo v rámci soudního přezkumu shledáno nezákonným a zrušeno či byla vyslovena jeho nicotnost, vrátit stav věcí do podoby »před« tímto nezákonným či nicotným rozhodnutím by bylo nemožné nebo neúměrně obtížné.“ V usnesení ze dne 24. 1. 2012, č. j. 1 As 106/2010 - 83, se pak rozšířený senát vyjadřoval k rozdílu mezi odkladným účinkem podle § 73 s. ř. s. a odkladnými účinky podle § 172 odst. 3 a § 119 odst. (resp. 6) zákona o pobytu cizinců. Uvedl, že: „Naopak § 172 odst. 3 zákona o pobytu cizinců stanoví, že žaloba proti rozhodnutí o vyhoštění cizince má odkladný účinek na vykonatelnost rozhodnutí. Podáním této žaloby se tedy neodkládají veškeré právní účinky rozhodnutí, jak je tomu v případě přiznání odkladného účinku žalobě soudem podle § 73 s. ř. s., ale pouze vykonatelnost, tedy vynutitelnost rozhodnutí o správním vyhoštění. Právní účinek v podobě počátku doby zákazu vstupu na území tak nastával, nebylo-li v samotném rozhodnutí o správním vyhoštění stanoveno jinak, již s právní mocí rozhodnutí o správním vyhoštění, a případné podání žaloby proti tomuto rozhodnutí nemělo na počítání této doby žádný vliv. Jinak tomu je, jak již bylo uvedeno, podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2012 a rovněž jinak tomu bylo podle právní úpravy účinné naopak do 23. 11. 2005, kdy § 172 odst. 5 zákona o pobytu cizinců stanovil, že doba řízení o žalobě se do doby platnosti rozhodnutí o správním vyhoštění nezapočítává. Toto ustanovení ovšem bylo zrušeno právě novelou č. 428/2005 Sb. Obdobně § 119 odst. 5 (resp. 6) zákona o pobytu cizinců odkládá po dobu řízení o udělení mezinárodní ochrany a případné řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci mezinárodní ochrany pouze vykonatelnost, nikoliv veškeré právní účinky rozhodnutí o správním vyhoštění“ (důraz přidán, pozn. soudu).

[16] Nelze tak přisvědčit názoru krajského soudu, že žalobce čelil i po přiznání odkladného účinku žalobě povinnosti uhradit pravomocně stanovenou daň. Po dobu přiznání odkladného účinku totiž pravomocné dodatečné platební výměry žádné účinky nevyvolávaly. V důsledku přiznání odkladného účinku tak nebyla pouze odložena vykonatelnost těchto rozhodnutí (tj. správce daně nebyl oprávněn jakkoliv vymáhat uvedený daňový nedoplatek), ale byly odloženy i ostatní jeho účinky, tj. i ten, že žalobce nebyl povinen po dobu soudního řízení pravomocně stanovenou (doměřenou) daň hradit. Jak správně zdůraznil stěžovatel, právě tyto dva následky jsou podstatou přiznání odkladného účinku vůči pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně. Pokud by odkladný účinek bránil pouze tomu, aby správce daně vymáhal doměřenou daň, avšak ponechával by účinnou povinnost žalobce k její úhradě, nezamezoval by důsledně hrozbě vzniku újmy, pro kterou byl přiznán (zpravidla hrozící úpadek či jiné finanční potíže způsobené okamžitým uhrazením daně). Žalobce by byl totiž v takovém případě nadále podroben tomuto účinku pravomocných dodatečných platebních výměrů (např. správce daně by mohl převádět vzniklé přeplatky na pravomocně doměřený nedoplatek). Odkladný účinek chránil žalobce i před protiprávním jednáním spočívajícím v nezaplacení doměřené daně ve lhůtě splatnosti.

[17] Lze proto přisvědčit stěžovateli, že žalobce neměl po dobu trvání odkladného účinku povinnost provádět úhrady na daňový nedoplatek, který byl předmětem řízení o žalobě před krajským soudem. Platby provedené na tento daňový nedoplatek tedy učinil nad rámec svých tehdejších zákonných povinností. Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že přívlastek „dobrovolný“ zcela jistě nevystihuje motivaci žalobce k provedení těchto plateb. Jakkoliv však žalobce mohl subjektivně pociťovat nutnost úhrady doměřené daně

pokračování

(minimálně s ohledem na možné budoucí ekonomické následky prodlení s její úhradou v případě neúspěchu žaloby), z hlediska objektivního práva žádné povinnosti uhradit daňový nedoplatek po dobu trvání odkladného účinku žalobě bezprostředně nečelil, byť na formální právní moci dodatečných platebních výměrů se nic nezměnilo. Jím uhrazené částky tak představují přeplatek, s nímž bylo možno nakládat způsoby upravenými v §§ 154 a 155 daňového řádu. V případě zamítnutí žaloby ve věci dodatečných platebních výměrů by pak tyto přeplatky musely být pochopitelně zohledněny při výpočtu úroku z prodlení.

[18] Nelze souhlasit s krajským soudem, že by výše uvedený výklad nerespektoval systematiku § 254 daňového řádu. Zatímco nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle prvního odstavce je spojen s tím, že daňový subjekt splnil daňovou povinnost, která mu byla uložena na základě (nezákonného) rozhodnutí správce daně, které bylo účinné, nemělo odkladný účinek (příp. proti němu nebylo přípustné odvolání) a uplynula stanovená lhůta k plnění, nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle druhého odstavce je spojen s tím, že daňový subjekt naopak daňovou povinnost za výše uvedených podmínek nesplnil a tato na něm byla (v důsledku nezákonného rozhodnutí neoprávněně) vymáhána. Podmínky prvního odstavce tedy mohou být naplněny bez ohledu na splnění podmínek druhého odstavce, jak dovozoval krajský soud.

[19] Nyní posuzovaná situace je ve výsledku do jisté míry srovnatelná s tou, kdy daňový subjekt plní na základě platebního výměru, proti němuž podal odvolání. V takovém případě sice odvolání nemá odkladný účinek, avšak lhůta k plnění se odvíjí až od právní moci rozhodnutí o odvolání. Z hlediska povinnosti úhrady daně tedy v podstatě nastává shodná situace, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. To přitom znamená, že daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které případně v období mezi vydáním platebního výměru a rozhodnutím o odvolání uhradil. Platební povinnost je totiž v důsledku konstrukce zákona odložena až do doby nabytí právní moci platebního výměru (resp. 15 dní poté). Blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37. Odkázat lze rovněž na rozsudky, které se zabývaly výkladem institutu „přeplatek zaviněný správcem daně“ ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55 a ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, jenž byl právním předchůdcem současného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zde Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „*Není zřejmě spor v tom, že přeplatek vznikne zaviněním správce daně obvykle tehdy, jestliže byl způsoben nesprávným, nezákonným rozhodnutím, které nemělo odkladné účinky, a daňový dlužník na jeho základě daň uhradil, přitom toto rozhodnutí bylo následně v odvolacím řízení, popř. v řízení před soudem zrušeno nebo změněno*“ (důraz přidán, pozn. soudu).

[20] Krajský soud při posouzení žaloby tedy neinterpretovat následky odkladného účinku žaloby správně. Nelze proto přisvědčit jeho závěru, že veškeré platby, které žalobce učinil ode dne splatnosti doměřené daně do rozhodnutí žalovaného o zrušení, resp. změně nezákonných rozhodnutí splňovaly podmínku, že byly vydány na základě nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Po dobu trvání odkladného účinku nebyl žalobce povinen tyto úhrady *ex lege* provádět, protože nelze mít za splněnou podmínku § 254 odst. 1 daňového řádu, že tyto částky byly hrazeny na základě (nezákonného) pravomocného rozhodnutí.

[21] Obecně tak lze uzavřít, že daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil na osobní daňový účet po dobu trvání odkladného účinku žaloby proti pravomocnému rozhodnutí ve věci doměření daně, na jejíž úhradu byly tyto částky určeny.

[22] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli rovněž v tom, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu může daňovému subjektu náležet jen tehdy, došlo-li k neoprávněnému zásahu do vlastnického práva, tedy byla-li při neoprávněně vedené exekuci nějaká částka vymožena. V opačném případě by nebylo co úročit. Již však nemůže přisvědčit jeho názoru, že § 254 odst. 2 daňového řádu toliko modifikuje výši úroku v případě neoprávněného vymáhání. Jak vyplývá z aktuálního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, uvedené ustanovení rovněž samostatně vymezuje úrokové období s tím, že bylo-li na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, již ode dne zahájení daňové exekuce. Tato nesprávná úvaha stěžovatele však nemá pro projednávanou věc praktický význam, neboť ze správního spisu neplyne, že by na žalobci byla vymožena jakákoliv částka. Dle obsahu správního spisu došlo na základě aktivního jednání správce daně toliko k úhradě částky ve výši 52 752 Kč, a to převodem nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za srpen 2013 ke dni 27. 9. 2013.

[23] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. března 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu