



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **CA Tech s. r. o.**, IČO: 26105837
sídlem Štítného 253, 394 70 Kamenice nad Lipou
zastoupený advokátem Mgr. Janem Cimbůrkem,
sídlem Bořetín 73, 394 70 Kamenice nad Lipou

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44662/17/5100-41453-712099,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce podanou žalobou brojí proti v záhlaví citovanému rozhodnutí, jímž žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, v rozhodném znění (dále jen

„daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“ nebo také „správní orgán prvního stupně“) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1012743/17/2910-50522-711255, kterým správce daně částečně vyhověl žádosti žalobce o zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, a to tak, že žalobci náleží úrok ve výši 24 671,70 Kč vypočtený z částky 52 752 Kč, která vyjadřuje výši nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ze závislé činnosti, a to z důvodu zrušení rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103734/13/2910-24801-303959, a změny rozhodnutí správce daně z téhož dne, č. j. 103901/13/2910-24801-303959.

2. Ze správního spisu vyplývá, že uvedenými rozhodnutími správce daně ze dne 24. 1. 2013 žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2009 ve výši 199 545 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 39 909 Kč, a dále doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2010 ve výši 255 885 Kč a penále ve výši 51 177 Kč, přičemž správce daně převedl přeplatek na nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty žalobce na splacení jeho nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Žalovaný dne 3. 9. 2013 rozhodnutími č. j. 21149/13/5000-14101-709494 a č. j. 21150/13/5000-14101-709494 následně zamítl odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím a potvrdil jejich správnost. Splatnost doměřené daně nastala v souladu s uvedenými rozhodnutími 15 dnů po právní moci těchto rozhodnutí, tedy dne 18. 9. 2013. Dne 22. 1. 2014 byl proti žalobci vydán exekuční příkaz, č. j. 194730/14/2910-25200-305768, kterým správce daně nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobce.
3. Proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2013 podal žalobce ke krajskému soudu žalobu. Krajský soud nejdříve této žalobě usnesením ze dne 4. 2. 2014, č. j. 29 Af 76/2013-66, přiznal odkladný účinek ve smyslu § 73 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Na základě této skutečnosti správce daně vydal dne 10. 2. 2014 rozhodnutí o zastavení exekuce, č. j. 325505/14/2910-25200-305768. Krajský soud v Brně následně vydal dne 10. 5. 2016 rozsudek č. j. 29 Af 76/2013-87 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), kterým zrušil napadená rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyt právní moci dne 21. 6. 2016. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku byla následně Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 27. 10. 2016, č. j. 2 Afs 177/2016-14.
4. V novém řízení vydal žalovaný dne 25. 1. 2017 jednak rozhodnutí č. j. 3624/17/5200-10421-709494, kterým změnil rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103901/13/2910-24801-303959, tak, že se daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti doměřuje ve výši 330 Kč a žalobci stanovuje se penále ve výši 66 Kč, jednak rozhodnutí č. j. 3622/17/5200-10421-709494, kterým žalovaný zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103734/13/2910-24801-303959, a odvolací řízení zastavil. Jak již bylo výše uvedeno, dne 10. 5. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterou stanovil na částku 24 671,70 Kč. V mezidobí nicméně žalobce provedl od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 celkem 16 plateb na účet, vedený u správce daně, identifikovaných jako zálohy na daň, v celkové výši 460 885 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
6. Žalobce v první řadě nesouhlasí s názorem žalovaného, že podmínka, kterou žalovaný podmiňuje oprávněnost přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, spočívající ve skutečnosti, že daň musí být daňovým subjektem placena správci daně na základě či v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena povinnost daňového subjektu tuto daň zaplatit či nezákonně vedeného exekučního řízení, nebyla naplněna. Pokud totiž žalovaný tvrdí, že byl jeho žalobě proti zrušeným rozhodnutím přiznán odkladný účinek, na základě čehož bylo i zastaveno proti žalobci vedené exekuční řízení, a že proto byly platby provedené žalobcem na účet správce daně v podstatě dobrovolné, aniž by respektovaly odkladný účinek žaloby proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních žalobce, s tímto tvrzením se žalobce neztotožňuje, neboť pro naplnění výše uvedené podmínky není podstatné, zda byla vedena exekuce nebo zda bylo rozhodnutí dočasně nevykonatelné, jelikož druhá podmínka takto nezní ani se takto nedá vykládat.
7. Žalobce poukazuje na skutečnost, že rozhodnutími správce daně ze dne 24. 1. 2013 mu byla doměřena na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti celková částka ve výši 546 516 Kč a následně byla proti němu zahájena daňová exekuce, přičemž již předtím byl převeden přeplatek žalobce na nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a zaměstnanci správce daně mu bylo opakovaně vyhrožováno opětovným zahájením daňové exekuce po vydání pro žalobce negativního rozhodnutí správního soudu a jinými kroky ještě před vydáním tohoto rozhodnutí. Doměřená částka přitom byla pro žalobce likvidační, a protože by tudíž tuto částku nebyl schopen zaplatit najednou, začal ji splácet postupně, a to z důvodu nejistoty ohledně způsobu, jakým krajský soud rozhodne o jím podané žalobě proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních. Žalobce splácel správci daně po částech doměřený nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti výhradně na základě v té době platných rozhodnutí správce daně, byť jejich vykonatelnost byla posléze dočasně odložena a následně byla krajským soudem zrušena pro nezákonnost. Žalobce má proto za to, že podmínka, že daň musela být žalobcem placena správci daně na základě či v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena povinnost správce daně tuto daň zaplatit či nezákonně vedeného exekučního řízení, byla splněna. Této argumentaci dle žalobce svědčí i skutečnost, že správce daně uznal, že částka převedená na nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, byla neoprávněně zadržována, aniž by tato částka byla nějakým způsobem vymáhána. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně mělo být vydáno z úřední povinnosti, nikoliv až na žádost žalobce.
8. Nadto žalobce tvrdí, že po právní moci citovaného rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 76/2013-87 nebylo možno nedoplatek žalobce na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti dále vymáhat, protože se po tomto dni stal souhrn plateb žalobce, které žalobce učinil v průběhu 2014 až 2016 jako splátky na výše uvedený nedoplatek, vratitelným přeplatkem na dani ve smyslu § 154 odst. 1 a § 155 daňového řádu. Správci daně přitom vznikla dle § 254 odst. 4 daňového řádu povinnost tento přeplatek žalobci bez dalšího vrátit ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení předmětného rozsudku dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že žalobci byl přeplatek vrácen dne 23. 1. 2017,

ačkoliv ke zrušení, resp. změně nezákonných rozhodnutí žalovaným došlo až na základě rozhodnutí ze dne 25. 1. 2017, a správce daně proto tato rozhodnutí k vrácení přeplatku zjevně nepotřeboval. Žalobci proto ode dne právní moci výše citovaného rozsudku krajského soudu do dne vrácení vratitelného přeplatku ze strany správce daně náleží úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce proto tvrdí, že mu náleží jak úrok z neoprávněného jednání správce daně, tak úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že o splnění první podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, tedy o existenci nezákonného rozhodnutí správce daně, není mezi ním a žalobcem sporu. Žalobce má podle žalovaného rovněž pravdu v tom, že druhá podmínka se tak, jak ji nastínil, vykládat nedá, neboť jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, k naplnění této podmínky postačuje tlak, který je v řízení o placení daně vyvinut na daňový subjekt. V daném případě ovšem druhá podmínka naplněna nebyla. Tlak úředních osob správce daně na žalobce nemohl žalovaný nijak přezkoumávat, neboť tato námitka nijak nevyplývá ze spisu, a žalobce ji namítá až v podané žalobě. Žalovaný k placení nedoplatku na dani tvrdí, že motivy žalobce byly čistě ekonomické a dobrovolné, neboť daňová exekuce proti němu byla zastavena a správce daně daňovou povinnost jakkoliv nevymáhal. K úhradě povinnosti tak došlo dobrovolně. Nadto žalovaný uvádí, že námitku stran paralyzování své činnosti žalobce uplatnil již v odvolacím řízení, avšak nijak ji nedoložil. Podle žalovaného proto nemohlo dojít k naplnění druhé podmínky pro přiznání úroku z prodlení u částek, které žalobce hradil správci daně jako splátky na daňový nedoplatek, neboť k jejich úhradě docházelo dobrovolně, čistě z ekonomických důvodů. Přistoupením na argumentaci žalobce by dle žalovaného odkladný účinek žaloby ztrácel smysl. K námitce žalobce stran úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku žalovaný uvádí, že tento nárok nebyl předmětem odvolacího řízení, a proto se k těmto námitkám nemůže vyjádřit. Řízení o úroku z neoprávněného jednání správce daně a řízení o úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku jsou totiž dle žalovaného dvě nezávislá řízení. Žalovaný dále nijak nevyvrací možnost žalobce požadovat náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem, avšak vzhledem k tomu, že tento nárok také nebyl předmětem řízení před žalovaným, nemůže se k této námitce žalobce vyjádřit.
10. V replice k tomuto vyjádření žalobce opětovně zdůrazňuje, že mu bylo úředními osobami správce daně vyhrožováno, přičemž tato tvrzení vyplývají z některých jeho podání, učiněných vůči správci daně i vůči žalovanému, jak vyplývá ze správního spisu k nyní projednávané věci. Dále žalobce uvádí, že mimo jiné hrozba z úroků z prodlení se zaplacením nedoplatku na dani správci daně byla jedním z motivátorů částečných úhrad nedoplatku na dani. Námitku paralyzování své činnosti výkonem nezákonných rozhodnutí žalobce taktéž dokládal svým sdělením správnímu soudu ze dne 13. 12. 2013. Žalobce v žádném případě neprováděl platby správci daně dobrovolně, nýbrž pod tlakem existujících platebních výměrů, které mohly kdykoliv nabýt opět vykonatelnosti, proto byla naplněna i druhá podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. K úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku žalobce uvádí, že o tomto příslušenství nebylo správce daně nijak rozhodnuto.

IV. Předchozí soudní řízení

11. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl rozsudkem ze dne 24. 9. 2019, č. j. 29 Af 98/2017-69, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že u nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu se jedná o úrok z nezákonného jednání správce daně ve vyměřovací fázi daňového řízení, a proto z hlediska nároku na jeho přiznání není vůbec podstatné, zda došlo či nedošlo k vymáhání povinnosti, stanovené takovým nezákonným jednáním. Proto žalovaným zdůrazňovaná skutečnost, že daňová exekuce proti žalobci byla zastavena a správce daně daňovou povinnost nijak nevymáhal, nemá pro posouzení nároku žalobce relevanci. Pro přiznání nároku je totiž podstatná ta skutečnost, že v době, kdy žalobce postupně plnil na účet, vedený u správce daně, zde stále existovala pravomocná, vykonatelná rozhodnutí správce daně, která žalobci povinnost uhradit doměřenou daň a penále stanovovala. Za takové situace není podstatná ani skutečnost, že žalobě proti rozhodnutím žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti nezákonným rozhodnutím, byl přiznán odkladný účinek. Ten totiž dle § 73 odst. 3 s. ř. s. pouze pozastavuje účinky napadeného rozhodnutí, tedy rozhodnutí zůstává pravomocné, avšak povinnosti z něj vyplývající nelze vynucovat, a proto také správce daně přistoupil k zastavení exekuce. Tvzení správce daně v prvostupňovém rozhodnutí, že v důsledku přiznání odkladného účinku žalobě dne 4. 2. 2014 krajský soud „pozastavil účinky napadených rozhodnutí, tj. že právní poměry jsou po přiznání odkladného účinku upraveny tak, jako by napadené rozhodnutí vůbec nebylo vydáno“ nemá oporu v zákoně ani v judikatuře, neboť takto odkladný účinek dle § 73 odst. 3 s. ř. s., přiznaný žalobě správními soudy, nepůsobí. Z toho důvodu nelze jednoznačně dospět k závěru, že žalobce plnil vůči správci daně zcela dobrovolně, čistě na základě ekonomických motivů, neboť v době, kdy došlo k zmiňovaným platbám, žalobce stále čelil povinnosti zaplatit nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a penále, stanovené pravomocnými rozhodnutími správce daně, přičemž nijak nemohl předvídat či dokonce důvodně očekávat budoucí úspěch své žaloby spočívající ve zrušení napadených rozhodnutí žalovaného o jím podaných odvoláních ze strany krajského soudu, jak se posléze skutečně jeho rozsudkem č. j. 29 Af 76/2013-87 stalo. Za takovou indicii rozhodně nelze považovat ani žalobě přiznaný odkladný účinek ve smyslu § 73 s. ř. s., neboť jeho přiznáním soud nikterak nepředjímá závěr ve věci samé, pouze toliko shledává splnění mimořádných podmínek pro jeho přiznání.
12. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 98/2017-69, zrušil rozsudkem ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že krajský soud při posouzení žaloby 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. „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.“

V. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se způsobem, jakým žalovaný i správce daně posoudili otázku, zda v daném případě žalobce byly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. v jaké výši byl tento úrok přiznán.
15. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, 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, 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 pak platí, 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; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“* Z § 254 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu pak vyplývá, že *„úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3. Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.“*
16. Jak deklaroval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 299/2015-61, rozdíl mezi uvedenými § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že *„podle prvního odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně (rovina nalézací), zatímco podle druhého odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné vymáhání (rovina platební).“* Tyto závěry ostatně vycházejí jak z obsahu Důvodové zprávy k daňovému řádu, tak i z odborné literatury (srov. např. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, § 254), podle níž *„[o]dstavec 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do*

jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Výše úroku z nesprávně stanovené daně je stejná jako výše úroku z prodlení. Pro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava [zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem]. Podle odstavce 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odstavce 1. Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor), by měla zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje. Tato sankce se neuplatní v případě, že je exekuce provedena neoprávněně z důvodu, že bylo vyhověno žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48) či žádosti o navrácení v předešlý stav (§ 37). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu. Správce daně by však před tím, než provede exekuci, měl zohlednit existenci případných žádostí tohoto druhu. Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mj. 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).“

17. Prizmatem výše formulovaných judikturních závěrů krajský soud přistoupil k hodnocení nastíněné stěžejní otázky, tedy zda s ohledem na skutkové okolnosti nyní projednávané věci lze považovat způsob, jakým správce daně a žalovaný posoudili otázku naplnění podmínek pro přiznání úroku žalobci z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. V daném případě není mezi účastníky ani tak spornou otázka, zda byla naplněna první z uvedených podmínek, tzn. existence nezákonných rozhodnutí správce daně vydaných v nalézacím řízení, neboť, jak již bylo rekapitulováno výše, rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, kterými byla žalobci doměřena na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti celková částka ve výši 546 516 Kč, byla posléze v důsledku vydání rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 76/2013-87 zrušena pro nezákonnost, nýbrž otázka, v jaké výši měl být úrok žalobci přiznán, tzn. z jaké částky měl být počítán. Sporným tak zůstává především posouzení žalobcem provedených plateb (celkem 16) v období od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 na účet, vedený u správce daně, a identifikovaných jako zálohy na daň, v celkové výši 460 885 Kč. Zatímco žalovaný tyto platby žalobce hodnotí jako zcela dobrovolné, motivovány ekonomickou úvahou žalobce, žalobce naopak poukazuje na to, že tak činil výhradně na základě v té době platných rozhodnutí správce daně, byť jejich vykonatelnost byla posléze dočasně odložena a následně byla krajským soudem zrušena pro nezákonnost, a z obavy z exekučního řízení.
18. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vymezeným v kasačním rozsudku č. j. 7 Afs 354/2019-25, se s tímto názorem žalobce neztotožňuje a naopak za správný hodnotí právní názor žalovaného, pokud jde o hodnocení dopadů odkladného účinku žalobě ve smyslu § 73 s. ř. s. na nyní projednávanou věc. Jak podrobně, s odkazem na závěry judikatury i právní doktríny, dovodil Nejvyšší správní soud, 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.

19. Dle krajského soudu tak veškeré platby, které žalobce provedl od 4. 2. 2014, tedy ode dne, kdy krajský soud přiznal žalobě odkladný účinek ve smyslu § 73 odst. 1 s. ř. s., na daňový nedoplatek, učinil nad rámec svých tehdejších zákonných povinností. Žalobce neměl po dobu trvání odkladného účinku povinnost provádět úhrady na daňový nedoplatek, který byl předmětem řízení o žalobě před krajským soudem. Tento právní názor se ani nenachází v rozporu se systematikou § 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.
20. Nelze proto přisvědčit názoru žalobce, 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. Krajský soud jen doplňuje, že nemůže přisvědčit názoru žalovaného, že § 254 odst. 2 daňového řádu toliko modifikuje výši úroku v případě neoprávněného vymáhání. Jak vyplývá z 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.
22. Závěrem krajský soud dává za pravdu žalovanému v tom, že nárok, vztahující se k prodlení správce daně s vrácením vratitelného přeplatku není předmětem řízení v nyní projednávané věci, neboť nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně a nárok na úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku jsou dva samostatné nároky, přičemž ani předmětem rozhodnutí správce daně, ani předmětem rozhodnutí žalovaného nárok na

úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku nebyl. Krajský soud se proto v tomto rozsahu žalobou nemůže zabývat.

23. Protože krajský soud shledal skutková zjištění, vyplývající ze správního spisu, dostatečnými pro aprobaci napadeného rozhodnutí žalovaného, nepřistoupil k provedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků v podobě výslechu Ing. B. B., Mgr. M. M. a J. M., neboť provádění těchto důkazních prostředků považuje za nadbytečné.

VI. Závěr a náklady řízení

24. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
25. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. června 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu