



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **UNOCOM spol. s r.o.**, se sídlem Plaská 622/3, Praha 5, zastoupená Mgr. Petrem Novotným, advokátem se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, čj. 8412/20/5100-41453-711866, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2020, čj. 11 Af 20/2020-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. 8. 2019, čj. 6659983/19/2005-80542-806357, podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, stanovil žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 551 859 Kč. Správce daně úrok přiznal v návaznosti na zrušení zajišťovacích příkazů, kterými zajistil žalobkyni finanční prostředky. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Poukázala na to, že zajišťovací příkazy byly uhrazeny z kauce, kterou měla jako registrovaný distributor pohonných hmot složenou u celní správy. Správce daně tedy vymohl (exekvoval) tyto finanční prostředky, dostaly se plně do jeho dispozice a zamezil žalobkyni, aby s nimi disponovala. Žalobkyně převod kauce správci daně nemohla nijak ovlivnit. Úrok měl být proto žalobkyni přiznán ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu. V té byl

žalobkyni přiznán i ve dvou předcházejících řízeních. Odlišný postup v této věci považovala za nepředvídatelný.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Poukázal na nutnost rozlišovat při stanovení úroku, zda je sankcionováno pochybení v rovině nalézací (při stanovení daně), nebo v rovině platební. Správce daně v případě žalobkyně v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu přiznal úrok ze svého zaviněného jednání. Dvojnásobná výše úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu se nevztahuje na všechny případy spadající pod platební rovinu, ale jen na ty, ve kterých proběhlo vymáhací řízení. V případě žalobkyně ale nebyla provedena daňová exekuce (nebyl vydán exekuční příkaz).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Trvá na tom, že jí měl být přiznán stejně jako v předcházejících dvou věcech dvojnásobný úrok z neoprávněného jednání správce daně. I v daných věcech byly zajišťovací příkazy zrušeny na základě rozhodnutí správních soudů. Jde o naprosto totožné situace. Není proto důvod k odlišnému a nepředvídatelnému postupu správce daně.

[5] Skutečnost, zda byla nařízena daňová exekuce, považuje stěžovatelka z hlediska právních principů a způsobených následků za „*naprosto podstatnou*“. Správce daně zadržel finanční prostředky, které měla stěžovatelka složeny jako kauci u celních orgánů. Správce daně tak učinil z vlastní vůle, bez součinnosti stěžovatelky, která neměla možnost cokoli vlivnit. Když stěžovatelka požádala o vrácení složené kauce u celních orgánů, nebylo jí vyhověno, neboť ta byla převedena správcem daně k jeho žádosti. Ten tedy dané finanční prostředky vymohl. Nastalá situace tak byla shodná jako v předchozích věcech, kde se také finanční prostředky dostaly do moci správce daně. Následek byl v obou věcech shodný. Jediné vysvětlení šikanózního jednání správce daně spatřuje ve snaze odstranit stěžovatelku jakožto významného konkurenta určité podnikatelské skupiny obchodující s totožným produktem. Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, soudy mají rozhodovat nejen podle dikce zákona, ale také podle zásad spravedlnosti a dobrých mravů. Zvláště v situaci, kdy je jeden z účastníků evidentně slabší.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Daňový řád v § 254 odst. 1 a 2 ctí rozdělení vymáhání daně na fázi neexekuční a následnou fázi exekuční, přičemž dělicím bodem je vydání exekučního příkazu. Jde i o dělicí bod mezi přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z neoprávněného vymáhání. V dané věci nedošlo k zahájení exekučního řízení, což je podmínkou *sine qua non* pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu. Byl sice vydán exekuční titul (zajišťovací příkaz), čímž byl zahájen proces vymáhání nedoplatku podle § 153 odst. 1 věty za středníkem daňového řádu, ale nebyla zahájena daňová exekuce (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Nedoplatek tedy byl vymožen neexekučně. Proto stěžovatelce nelze přiznat úrok z neoprávněného vymáhání. Odkázal na obsah důvodové zprávy k daňovému řádu i odborné publikace, z nichž citoval, že přiznání úroku z neoprávněného vymáhání je vázáno na vedení neoprávněné exekuce. Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2016, čj. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS, ze kterého plyne, že je názor stěžovatelky chybný. V předcházejících případech, na které stěžovatelka odkazuje a v nichž jí byl přiznán úrok ve dvojnásobné výši, byla vedena daňová exekuce, což stěžovatelka zamlčuje. Zde došlo k úhradě nedoplatku formou převedení přeplatku. Nešlo tedy o daňovou exekuci a daný postup jí ani není možné stavět na roveň.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V nyní posuzované věci přiznal správce daně stěžovatelce úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle kterého *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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.* Stěžovatelka je ale přesvědčena, že jí měl být přiznán podle odst. 2 daného ustanovení, podle něž *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* (pozn.: zvýraznění doplnil NSS).

[10] Napadený rozsudek stojí na závěru, podle kterého rozlišení mezi citovanými odstavci vychází z toho, zda byla vedena daňová exekuce, přičemž v případě stěžovatelky vedena nebyla. Stěžovatelka nyní v kasační stížnosti nezpochybňuje, že vůči ní skutečně nebyla vedena daňová exekuce. Tvrdí ale, že je tato skutečnost pro posouzení věci nepodstatná (byť v kasační stížnosti uvádí „*podstatná*“, což Nejvyšší správní soud s ohledem na celkový kontext argumentace hodnotí jako zjevnou chybu v psaní), protože důsledky postupu správce daně byly v jejím případě obdobné, jako kdyby exekuce vedena byla.

[11] Tato argumentace není důvodná, neboť závěry městského soudu plně odpovídají judikatuře Nejvyššího správního soudu. Odlišnosti v aplikaci ustanovení § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu popsal Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-63, č. 3515/2017 Sb. NSS, podle kterého jsou v § 254 odst. 1 daňového řádu „*obsažena pravidla upravující postup pro případ, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. V ust. § 254 odst. 2 daňového řádu jsou pak obsažena pravidla pro případ, že na daňovém subjektu bylo „vymáháno neoprávněně“.* Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). To potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení (...). Podle výslovného znění § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy rozhodné, zda bylo na daňovém subjektu „*neoprávněně vymáháno*“(...) Pokud je pak předpoklad „*neoprávněného vymáhání*“ splněn, náleží daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši.“

[12] V rozsudku sp. zn. 5 Afs 170/2015, na který ve svém vyjádření odkázal i žalovaný, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že § 254 odst. 2 daňového řádu nemá být aplikován ve všech případech zahrnujících rovinu placení daně. „*Pokud by zákonodárce podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 odst. 2 hodlal nastavit jinak, resp. i pro jiné případy, musel by to vtělit do textu zákona. Nejvyšší správní soud nepochybně, že výklad zákona nelze opřít pouze o výklad gramatický, který je v daném případě zcela jednoznačný. Nicméně ani užitím jiných výkladových metod nelze dospět k závěru o nutnosti širšího výkladu pojmu „vymáhání“, jak tvrdí stěžovatel. Vymáhací řízení je jedním z několika možných řízení, která mohou probíhat v rámci Hlavy V. daňového řádu, tedy v rovině platební, má svá zákonem stanovená pravidla a postupy, které nelze bez zákonné opory promiscue vztahovat i na případy ostatní, **byť se odehrávají v rovině platební a byť mohou mít pocitově i fakticky pro daňový subjekt obdobný dopad jako „nucený výkon rozhodnutí**. Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že není rozdílu, jestliže správce daně vymůže úhradu daně daňovou exekucí nebo tím, že zabaví každý přeplatek na dani, který daňovému subjektu vznikne v průběhu posečkání příslušenství daně, které se později ukáže nezákonně sděleným. Zásadním předpokladem exekučního řízení je exekuční titul. (...) Existence exekučního titulu však přitom sama o sobě ještě nezpůsobuje samotné vymáhání, resp. výkon rozhodnutí. Vymáhání lze zahájit až teprve tehdy, je-li s exekučním titulem spojeno vydání exekučního příkazu“ (pozn.: zvýraznění doplnil NSS).*

[13] Na základě uvedeného proto lze uzavřít, že námitka zpochybňující význam dělícího kritéria v podobě vedení exekučního řízení, není důvodná. Citovaná judikatura dává odpověď i na argumentaci stěžovatelky, podle které dopady převedení kauce složení u celních orgánů vnímá stejně, jako kdyby byla exekuce vedena. Odkazovaná judikatura se vypořádává i s požadavkem stěžovatelky na to, aby bylo sporné ustanovení vyloženo nejen na základě gramatické metody, přičemž dospěla k závěru, že k jinému výsledku nelze dospět ani při zohlednění dalších výkladových metod (teleologického, systematického, jakož i ústavně konformního výkladu).

[14] Pouze pro doplnění k tomu lze dodat, že judikaturou je pojem „*neoprávněně vedené exekuční řízení*“ vykládán široce. Může zahrnovat i prodej majetku z volné ruky (pod nátlakem správce daně či se souhlasem exekutora, pokud prodej sloužil primárně k vymožení dlužné částky), i když nejde striktně vzato o prodej v rámci daňové exekuce. Podmínkou ale je, aby exekuční řízení bylo dříve zahájeno (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, bod 28).

[15] Tím je implicitně dána odpověď i na druhou část stěžovatelčiny argumentace poukazující na to, že v minulosti jí správce daně v návaznosti na zrušení jiných zajišťovacích příkazů přiznal úrok v dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Jak již ale žalovaný uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí (a zopakoval i ve vyjádření ke kasační stížnosti), předchozí věci se lišily od nyní posuzované tím, že v nich proběhla daňová exekuce, kdežto nyní došlo „*pouze*“ k převedení kauce od jiného správce daně. Jak Nejvyšší správní soud uvedl, toto kritérium je podle ustálené judikatury rozhodující a stěžovatel v řízení před městským soudem a ani nyní v kasační stížnosti výše uvedený závěr nepochybně. Jeho argumentace v této otázce zůstává pouze v rovině obecných tvrzení o nejednotném a nepředvídatelném postupu správce daně, aniž by zpochybnila podstatu důvodu, na kterém byl odlišný postup založen. Přestože tedy Nejvyšší správní soud vnímá rozhořčení stěžovatelky nad předchozím postupem orgánů finanční správy, kdy později zrušené zajišťovací příkazy se nepochybně mohly negativně projevit v její

pokračování

podnikatelské činnosti, ani tato část argumentace však nemůže zpochybnit správnost napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. srpna 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu