



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **EUROBIT GROUP s. r. o.** IČ: 27495477
sídlem Teplého 1375, 530 02 Pardubice
zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277, se pro vady řízení **ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dál také označena jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-52521-609400, a to tak, že žalobkyni byl přiznán podle ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 920 867 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:
2. Žalovaným rozhodnutím přiznal žalovaný žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně, avšak žalovaný použil nesprávný úrok, respektive jeho výši, a „*spočetl ho za nesprávné období*“. Z žalovaného rozhodnutí vyplývá sporná otázka, a to do kdy je žalovaný povinen respektovat judikaturu NSS, přičemž žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že pokud k pravomocnému určení splatnosti platebních výměrů došlo před změnou správní praxe, k níž došlo v důsledku rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26 (dále v testu i jen jako „rozsudek AB CHEMITRANS“), tak žalovaný není oprávněn v řízení o úroku z neoprávněného jednání „měnit“ splatnost dodatečných platebních výměrů pro účely úroků z neoprávněného jednání správce daně, respektive musí přiznat žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně i za dobu od vydání dodatečných platebních výměrů do jejich nabytí právní moci, pokud již došlo k pravomocnému stanovení splatnosti těchto výměrů. V bodu 2 žaloby pak žalobce uvedl konkrétní argumentaci, v níž namítal jednak nesprávně stanovenou výši úroku a zpochybnil dobu, za kterou byl úrok spočítán. Žalovaný sice nepopřel, že byly vydány exekuční příkazy, které jsou rozhodné pro přiznání úroků podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ale aby se žalovaný vyhnul tomuto postupu, tak tvrdil bez jakéhokoliv důkazu, že k plnění ze strany celního úřadu nedošlo na základě těchto exekučních příkazů a nikoliv na základě vůle žalobkyně nebo celní správy. Žalobkyni tedy měl být přiznán úrok v dvojnásobné sazbě dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Podle názoru žalobce je třeba úrok vypočítat až do dne vrácení neprávem zadržovaných peněz, nikoliv pouze do 27. 10. 2016, když úrok z neoprávněného jednání správce daně je příslušenstvím daně, která byla neoprávněně exekučována. Za absurdní pak považoval žalobce názor žalovaného uvedený v bodu 28 (podle názoru krajského soudu se jedná o bod 24) žalovaného rozhodnutí, podle něhož pokud je pravomocně určena splatnost u dodatečných platebních výměrů vydaných po zajištění daně a k pravomocnému určení této splatnosti došlo před změnou správní praxe, k níž došlo v důsledku rozsudku NSS AB CHEMITRANS, tak správce daně není oprávněn v řízení o úroku z neoprávněného jednání „měnit“ splatnost dodatečných výměrů pro účely úroku z neoprávněného jednání správce daně, respektive musí přiznat daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně i za dobu od vydání dodatečných platebních výměrů do jejich nabytí právní moci, pokud již došlo k pravomocnému stanovení splatnosti. Podle názoru žalobce rozsudek nemá nikdy normotvornou funkci, ale pouze vykládá již platné znění zákona, proto bylo třeba aplikovat tento rozsudek i na daný případ, který vznikl před vydáním zmíněného rozsudku NSS. Opačný názor by vedl k absurdnímu závěru, že by rozsudek konstatující porušení zákona, platil pouze pro futuro a nesprávný postup správního orgánu by nebylo možné kompenzovat. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále v textu jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
5. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky řízení nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti:
6. Správce daně vydal dne 18. 7. 2014 a 31. 10. 2014 zajišťovací příkazy, které zajišťovaly dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (DPH) žalobce za zdaňovací období květen a duben 2011, a leden – prosinec 2012. S výjimkou zajišťovacího příkazu, který se týkal období dubna 2011 (daň za toto období byla prekludována) byla podána odvolání, přičemž rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům byla rozhodnutími Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích zrušena a zajišťovací příkazy rovněž byly zrušeny. Dne 26. 8. 2018 následně vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen – červen 2011, leden – prosinec 2012 (dále též v textu jen „dodatečné platební výměry“). Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, žalovaný odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, následně žalobce podal žalobu proti rozhodnutím o odvolání proti platebním výměrům, kdy nejprve Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016 – 111, žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům, tento rozsudek však NSS na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil a věc byla vrácena krajskému soudu v Hradci Králové k dalšímu řízení, následně tento soud opětovně rozhodl rozsudkem ze dne 19. 10. 2021, č. j. 31 Af 68/2016 – 253, a žalobu zamítl, na základě následně podané kasační stížnosti žalobcem NSS rozsudkem ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 227/2021 – 68, tento rozsudek opětovně zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Hradci Králové k dalšímu řízení, tedy z uvedeného vyplývá, že dosud je vedeno soudní řízení v němž je přezkoumáváno odvolání proti zmíněným dodatečným platebním výměrům. Správce daně rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-52521-609400, přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu ve výši 5.363.220 Kč, žalobce napadl toto rozhodnutí odvoláním, v němž namítal, že žalovaný použil jak nesprávnou výši úroků, tak nesprávně spočítal dobu za kterou žalobci náleží úroky, přičemž o tomto odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, které je předmětem tohoto soudního přezkumu, v němž změnil výrok rozhodnutí správce daně tak, že přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 1 920 867 Kč. Již v tomto odvolacím řízení v rámci reakce na právní názor žalovaného žalobce namítl, že jednak nesouhlasí s výší úroků, když podle jeho názoru měl být přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále žalobce nesouhlasil s úročenou dobou. Žalobce tak napadl již v odvolacím řízení a posléze zopakoval i v žalobě postup žalovaného a jeho právní názor, který vychází z následujících skutečností:
7. Žalovaný vycházel z toho, že žalobci náleží jednak úroky z neoprávněného jednání správce daně z titulu nezákonné exekuce vedené na základě zajišťovacích příkazů výše uvedených, která skončila splatností dodatečných platebních výměrů, přičemž se jednalo o částku 73 402,23 Kč, kdy tato částka byla vymožena a žalobci byl již rozhodnutím ze dne 22. 8.

2018 přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, přičemž tato částka nebyla předmětem daňového řízení, než bylo žalované rozhodnutí vydáno. Předmětem žalovaného rozhodnutí je posouzení určení výše a doby vyplácení úroků z neoprávněného jednání správce daně, z částek, které byly získány v tomto období na úhradu nedoplatků vzniklého z titulu zmíněných zajišťovacích příkazů, a to jinak než daňovou exekucí. Jedná se o tento úrok (§ 254 odst. 1 daňového řádu) z částek 3 748 Kč, 18 553 Kč, 112 960 Kč a zejména se jedná o částku 20 000 000 Kč, které podle názoru žalovaného byly pouze „převedeny“ na úhradu nedoplatků, tedy podle názoru žalovaného se nejednalo o částku, které by byly vymoženy na rozdíl od již výše zmíněné částky 73 402,23 Kč, která nebyla předmětem daňového řízení, na němž bylo vydáno žalované rozhodnutí.

8. Mezi účastníky není sporu o tom, že ze strany správce daně byly tyto částky převedeny na úhradu nedoplatku, který vznikl z nezákonného titulu (zrušené zajišťovací příkazy), žalovaný dále vycházel z toho, že ze spisového materiálu vyplývá, že zejména částka 20 000 000 Kč, které se týkala i odvolací námitka žalobce, byla získána na úhradu nedoplatků ze zajišťovacích příkazů ze strany Celního úřadu pro Pardubický kraj tak, že tato částka byla pouze převedena na základě žádosti o převedení překladů, resp. převedení bankovní záruky, což vyplývá z písemnosti označené „*Vyrozumění ve věci Vaší žádosti o převedení bankovní záruky*“, tedy podle názoru žalovaného nejsou dány jakékoliv důvody proto, aby částka 20.000.000 Kč byla úročena dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť tato částka nebyla získávána v exekuci, tedy vymáháním ze strany správce daně.
9. Na tom podle názoru žalovaného nemění ani nic skutečnost, že správce daně vydal exekuční příkazy na přikázání jiné peněžité pohledávky za dlužníkem Celním úřadem pro Pardubický kraj, když z nich vůbec nevyplývá, že by na základě těchto exekučních příkazů správce daně něco vymohl, zejména výše uvedenou částku 20 000 000 Kč, která byla získána jen prostřednictvím převedení přeplatku. Exekuční příkazy se týkaly dodatečných platebních výměrů a exekuce již byla vedena na základě dodatečných platebních výměrů, tedy podle názoru žalovaného se nejednalo o exekuci, jejímž podkladem by byly zajišťovací příkazy. Rovněž exekuční náklady se vztahovaly pouze k těmto dodatečným platebním výměrům a nejednalo se o exekuční náklady, které by měly souvislost s exekucí vedenou na základě zajišťovacích příkazů.
10. Žalovaný dále nesouhlasil i s názorem žalobce, který se týkal doby úročení, žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu, kdy došlo k převedení částek přeplatku na nedoplatek vzniknuvší z titulu nezákonných zajišťovacích příkazů. Exekuce vedená na základě dodatečných platebních výměrů je aktuální exekucí zákonnou, a proto podle názoru žalovaného není dán důvod pro přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný k námitce žalobce, proč nebyla použita dvojnásobná sazba úroků podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ale jen základní sazba dle § 254 odst. 1 daňového řádu, uvedl, že se jedná o částky, které nebyly vymoženy v exekuci, jedná se pouze o částky, které byly převedeny na úhradu nedoplatků, nicméně nedoplatku, který vznikl z nezákonných zajišťovacích příkazů.
11. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, vznikl mezi účastníky spor týkající se aplikace právního závěru, obsaženém v rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26 (již výše zmíněný rozsudek AB CHEMITRANS – dále i jen „rozsudek AB Chemitrans“).

Podle názoru obou účastníků tento rozsudek změnil dlouhodobou správní praxi, avšak podle žalovaného na rozdíl od názoru žalobce nelze tento rozsudek aplikovat v projednávané věci a nemůže mít vliv na období před vydáním tohoto rozsudku. V rozsudku AB Chemitrans totiž došlo k novému výkladu pojmu „stanovení daně“, když dosud tento výklad vycházel ze správní praxe, tento nový výklad vychází ze závěru, že daň musí být stanovena pravomocně, tedy že ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu bylo dosud před vydáním tohoto rozsudku vykládáno ve správní praxi tak, že splatnost daně, která byla zajištěna před tím zajišťovacím příkazem, je ke dni jejího stanovení, nikoliv pravomocného, tímto okamžikem zanikla účinnost zajišťovacích příkazů a případná exekuce byla posléze vedena na základě dodatečného platebního výměru. Rozsudek AB Chemitrans však obsahuje právní závěr, který tento názor mění a mění tedy i dosud zavedenou správní praxi, přičemž tento nový právní názor vychází z toho, že podmínky pro zahájení exekučního řízení jsou dány až v případě, že daň se stane splatnou, přičemž splatnou se stane až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci.

12. Úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně v daném případě byla obsažena v ustanovení § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, kdy podle § 254 odst. 1 daňového řádu pokud dojde 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 od prvního dne příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo-li došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odst. 1, resp. bodu předcházejícího, ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.
13. Dle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu správce daně předepíše úrok přiznaný podle tohoto ustanovení 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.
14. Podle ust. § 168 odst. 4 daňového řádu, dojde-li k stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
15. Podle ust. § 169 daňového řádu pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěna částka uhrazená do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem na místo zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno.

16. Z již výše uvedeného rozsudku NSS ve věci AB Chemitrans vyplývá závěr, že „... vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny dodatečným platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci“ (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26), tedy z tohoto rozsudku vyplývá, že podmínky pro zahájení exekučního řízení jsou dány jen v případě, kdy dodatečné platební výměry se stanou splatnými a splatnými se stanou nikoliv v době jejich vydání, ale až tato rozhodnutí nabydou právní moci.
17. V první řadě krajský soud se zaměřil na otázku, zda výše uvedený rozsudek NSS ve věci AB Chemitrans v dané věci bylo či nebylo možné aplikovat.
18. Žalovaný v žalovaném rozhodnutí vycházel z názoru, že tento rozsudek možné aplikovat nebylo, když ten mění dosavadní správní praxi, a tu nelze změnit tímto novým výkladem zpětně. Žalobce naopak tvrdí, že takový postup možný je, když opačný názor by vyvedl „k absurdnímu závěru, že by rozsudek konstatující porušení zákona platil pouze pro futuro, předchozí nesprávný postup správního orgánu by nebylo možné kompenzovat“.
19. Zodpovězení této otázky je v daném případě podstatné proto, že žalovaný vycházel z názoru, že exekuce vedená na základě dodatečných platebních výměrů je aktuální exekucí zákonnou, a právě proto není dán důvod pro přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně (viz bod 43 žalovaného rozhodnutí), přičemž žalovaný vychází rovněž ze závěrů uvedených v bodu 54 daného rozhodnutí, že po vydání dodatečných platebních výměrů došlo ve smyslu ustanovení § 169 daňového řádu ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry, a tato exekuce nebyla konstatována jako nezákonná, „pročez nebyl důvod odvolateli přiznat úrok za toto období, a to ani z částek získaných v tomto období“. Aby však byla splněna podmínka, uvedená v § 169 daňového řádu, tedy že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stane exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu, musí se stát zajištěná daň splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu. A právě otázka splatnosti daně stanovené dodatečnými platebními výměry v projednávané věci je mezi účastníky spornou, přičemž žalovaný odmítá aplikovat výše uvedený právní závěr, obsažený ve zmíněném rozsudku NSS AB Chemitrans, tedy že i v tomto případě daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci, a žalovaný vychází z dosavadní „správní praxe“, podle níž splatnost daně, která byla zajištěna předtím zajišťovacím příkazem, je ke dni jejího stanovení, a to nikoliv pravomocného, přičemž tímto okamžikem zanikala účinnost zajišťovacích příkazů a případná exekuce byla dále vedena na základě dodatečných platebních výměrů. S tímto závěrem žalovaného týkajícího se této sporné otázky a zejména aplikace zmíněného rozsudku NSS se krajský soud neztotožnil, a to z následujících důvodů:
20. Je sice nepochybné, že při změně judikatury by neměla nová judikatura působit „retrospektivně“, když „podstatné však je, že aby mohla nová judikatura působit retrospektivně, musí být právní otázka, ohledně níž byl zaujat nový výklad, vlastním předmětem onoho probíhajícího či budoucího řízení – tak, aby ve věci samé bylo ještě možné vydat rozhodnutí, které již bylo založeno na novém výkladu (a to buď vůbec první rozhodnutí ve věci, nebo rozhodnutí další, čemuž ale musí předcházet zrušení rozhodnutí původního vycházejícího z dosavadní judikatury). Uplatnit nový výklad je naopak vyloučeno v případě, že tomu brání pravomocné rozhodnutí, které již nelze nijak odklidit“ (srov. rozsudek NSS ze dne

2. 3. 2017, č. j. 10 Afs 244/2016-29). V rozsudku ze dne 14. 4. 2016, č. j. 5 Afs 91/2014-36 k tomu NSS dále uvedl, že „i po rozhodnutí Ústavního soudu, kterými dochází ke změně judikatury, platí, že působí v zásadě prospektivně“, přičemž NSS zdůraznil, že zpětné účinky judikatury se uplatní ve vztahu k „aktuálně projednávaným či správnímu či soudnímu přezkumu otevřeným případům“ ovšem nikoliv ve vztahu k „již pravomocně skončeným řízením, u nichž rovněž lhůty k uplatnění příslušných opravných prostředků, případně žalob ve správním soudnictví, již uplynuly“ (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2016, č. j. 5 Afs 91/2014-36).

21. V projednávané věci se nejedná o změnu judikatury, kdy by zmíněné rozhodnutí NSS ve věci AB Chemitrans nahrazovalo předchozí právní názor, vyslovený judikaturou, ale pouze obsahuje výklad právní normy, a to konkrétně „splatnost daně“, přičemž tento výklad zákona (obsažený v § 143 odst. 5 a s 168 odst. 4 daňového řádu) obsahuje závěr, že i v případě ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu platí, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci (srov. bod 29 rozsudku NSS ve věci AB Chemitrans). Krajský soud nevidí důvod, proč by tento právní výklad nemohl být aplikován i v projednávané věci, když se nejedná o změnu judikatury, ale pouze o výklad právní normy, který musí být aktuální i pro případy, které vznikly před datem vydání tohoto rozsudku NSS, jak tomu bylo v projednávané věci. Žalovaný se v této věci dovolává předchozí správní praxe, což však neznamená, že pokud tento právní výklad, odlišný od této správní praxe, byl obsažen v citovaném rozsudku NSS, takže by nemohl být aplikován i na daný případ. Stát se totiž „nemůže na rozdíl od fyzických a právnických osob – dovolávat své vlastní důvěry v právo, neboť právě on prostřednictvím svých orgánů právo tvoří, vykládá a provádí a není tedy takovým jeho adresátem, který by na jeho podobu a proměny neměl vliv“ (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 10 Afs 244/2016-29, bod. 25).
22. Jinými slovy řečeno, pokud žalované rozhodnutí je mimo jiné založeno na úvaze, že je třeba přihlídnout k předchozí správní praxi, podle které splatnost dodatečných platebních výměrů nenastává až tehdy, nabude-li to rozhodnutí právní moci, tak je takový výklad třeba považovat ve světle zmíněného závěru obsaženého v rozsudku NSS AB Chemitrans, s nímž se krajský soud zcela ztotožňuje, za mylný, a tudíž jsou i chybné závěry žalovaného obsažené v žalovaném rozhodnutí. Zejména je mylný závěr o tom, že „po vydání dodatečných platebních výměrů došlo ve smyslu ust. § 169 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry, a tato exekuce nebyla konstatována jako nezákonná, protože nebyl důvod odvolateli přiznat úrok za toto období, a to ani z částek získaných v tomto období“ (srov. bod 54 žalovaného rozhodnutí). V projednávané věci totiž k takové změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry dojít nemohlo, neboť jestliže dodatečné platební výměry dosud nenabýly právní moci (tedy v době rozhodování žalovaného), tak nemohlo dojít k naplnění hypotézy uvedené v tomto ustanovení daňového řádu, tedy nemohlo dojít ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry, a názor žalovaného o tom, že například exekuční příkaz na příkázání pohledávky z účtu, ve kterém byly vyčísleny exekuční náklady ke dni nařízení exekuce ve výši 314 992 Kč ze dne 16. 12. 2015, se vůbec nemohl týkat exekuce, která by byla vedena na základě dodatečných platebních výměrů, jak vyplývá z bodů 36 a 37 žalovaného rozhodnutí, protože jestliže dodatečné platební výměry nenabýly právní moci, nemohla být žádná taková exekuce vedena, a i kdyby byla formálně zahájena, tak jelikož nebyly

dány podmínky pro provedení takového exekučního řízení, neobstály by závěry žalovaného ani v takovém případě.

23. Žalovaný tvrdí, že došlo ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry dle § 169 daňového řádu (bod 54 žalovaného rozhodnutí), avšak k takové změně dojít nemohlo, neboť jestliže dodatečné platební výměry nenabývaly právní moci, nebyla a nemohla být zajištěna daň splatná ve smyslu ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu a ve smyslu ustanovení § 169 daňového řádu, tedy vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně se nemohla stát exekučním titulem na místo zajišťovacího příkazu, jak uvádí ustanovení § 169 daňového řádu. Je proto třeba vycházet z toho, že jestliže nebyla vedena řádná exekuce na dodatečné platební výměry, tak veškeré úkony správce daně bylo nutné posuzovat s přihlédnutím ke skutečnosti, že exekuční titul existoval jen v podobě zajišťovacích příkazů, a pokud došlo tedy k převodu například zmíněné částky ve výši 20 000 000 Kč na základě žádosti o převedení přeplatku, resp. bankovní záruky, tak se jednalo o zásah do vlastnických práv žalobce v souvislosti s exekucí, která se týkala již zmíněného titulu, tj. zajišťovacích příkazů, přičemž tento úkon je třeba posuzovat materiálně, nikoliv formálně, a je třeba přisvědčit názoru žalobce uvedeném v bodu 25 žaloby, že tedy „žalovaný tedy nepopírá, že byly vydány exekuční příkazy, které jsou podle výše uvedeného judikátu rozhodné pro přiznání úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu, aby se žalovaný vyhnul postupu podle odst. 2 odkazovaného ustanovení DR tak tvrdí bez jakéhokoliv důkazu, že k plnění ze strany celního úřadu nedošlo na základě těchto exekučních příkazů.“ Žalovaný uvádí, že tímto důkazem je „Vyrozumění ve věci Vaší žádosti o převedení Bankovní záruky“, kdy Celní úřad pro Pardubický kraj převedl tuto bankovní záruku Specializovanému finančnímu úřadu na základě jeho žádosti. Podstatné je, že k tomuto úkonu došlo v rámci exekuce, jejímž titulem byly zajišťovací příkazy. Proto je správný závěr žalobce, že v daném případě mělo být aplikováno ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu a správný je i závěr žalovaného o tom, že úrok je třeba počítat až do doby, kdy „zadržované peníze“ byly daňovému subjektu vráceny, nikoliv do dne 27. 10. 2016, tedy do skončení splatnosti dodatečných platebních výměrů, protože v projednávané věci, jak soud již výše uvedl s ohledem na zmíněný právní výklad obsažený v rozsudku NSS AB Chemitrans, v dané věci se daň stanovená správcem daně dodatečnými platebními výměry ještě nestala splatnou, protože platební výměry nenabývaly dosud právní moci. Protože žalované rozhodnutí v podstatě neobsahovalo takové důvody a úvahy žalovaného, které by se týkaly posouzení výše zmíněné sporné otázky splatnosti dodatečných platebních výměrů z pohledu platné právní úpravy a jejího výkladu obsaženém ve zmíněném rozsudku NSS AB Chemitrans, tak žalované rozhodnutí trpí vadou zahrnující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, a proto musel krajský soud žalované rozhodnutí zrušit pro vady řízení a věc vrátit pro tuto vadu žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a), § 78 odst. 4 s.ř.s.].
24. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému. Náklady řízení zahrnují zaplacení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměnu a paušální náhradu za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby), tedy 2 x 3 100 Kč a 2 x 300 Kč, k tomu 21% DPH z této odměny a náhrady, celkem tedy 11.228 Kč (§ 60 odst. 1 s.ř.s., § 3, 7, 9, 11, 12, 13, 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 4. ledna 2023

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu