



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobce: **IPOT s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Bělehradská 858/23, Praha 2, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Af 31/2017-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal zajišťovací příkaz ze dne 30. 1. 2015, č. j. 669440/15/2004-00540-1110411, na dosud nestanovenou daň, jímž žalobci uložil povinnost složit jistotu ve výši 2 137 463 Kč k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2014. Vydání zajišťovacího příkazu bylo odůvodněno tím, že správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že na bankovní účty žalobce, které nebyly oznámeny správci daně (což správce daně chápal jako pokus o zatajení příjmů), byla připsána platba a proveden vklad v celkové výši 12 315 861 Kč, přičemž správce daně předpokládal, že tyto

peněžní prostředky představovaly úplatu za dodání zboží či služby, které bylo u žalobce předmětem DPH na výstupu, a to ve výši stanovené zajišťovacím příkazem. Správce daně šetřením nezjistil, že by žalobce disponoval peněžními prostředky či jiným majetkem, které by postačovaly k úhradě této dosud nestanovené daně. V souvislosti s těmito skutečnostmi, které založily obavu správce daně o dobytost daně v době její splatnosti, správce daně rovněž konstatoval, že žalobce systematicky a hrubě porušuje své zákonné povinnosti, neboť za zdaňovací období listopadu ani prosince 2014 dosud nepodal daňové přiznání k DPH, byť zákonná lhůta již uplynula, přičemž již v minulosti (od dne 13. 1. 2012) mu musela být zrušena registrace k DPH z důvodu neplnění daňových povinností (registrace mu byla obnovena až dne 22. 11. 2014). Následně dne 24. 4. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopadu a prosince 2014 a ledna 2015. Dne 19. 2. 2016 správce daně vrátil žalobci část zajištěných peněžních prostředků ve výši 931 350 Kč a následně rozhodnutím ze dne 2. 5. 2016, č. j. 3803690/16/2004-00540-107108, změnil výši zajištěné částky na 1 104 576 Kč, neboť, jak uvedl, v průběhu daňového řízení zjistil skutečnosti, na jejichž základě zčásti pominuly důvody vydání zajišťovacího příkazu. Platebním výměrem ze dne 21. 6. 2016, č. j. 4961155/16/2004-52521-109164, správce daně žalobci vyměřil za zdaňovací období prosince 2014 DPH ve výši 1 104 576 Kč, což byla částka, kterou žalobce vykázal v opožděně podaném daňovém přiznání za dané zdaňovací období.

[2] Žalobce podal dne 24. 7. 2016 žádost o zaplacení úroku z vratitelného přeplatku. Správce daně rozhodnutím ze dne 14. 12. 2016, č. j. 7736752/16/2004-52521-109164, žalobci úrok dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), nepřiznal. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 7. 2017, č. j. 31774/17/5100-41453-711400, zamítl a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. Městský soud zejména konstatoval, že v posuzovaném případě nebyly naplněny předpoklady pro vznik úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění. Vzhledem k tomu, že žalobce podal žádost o vrácení přeplatku až poté, co byl přeplatek vrácen, nemohlo ke vzniku nároku na úrok dojít, neboť k tomu dochází až v důsledku nedodržení zákonné třicetidenní lhůty pro vrácení přeplatku běžící ode dne podání žádosti. Současně dle městského soudu uvedený nárok nevznikl ani v souvislosti se zákonnými důvody pro vrácení přeplatku vzniklého zajištěním, kterými jsou vydání rozhodnutí o změně výše zajištěné částky dle § 168 odst. 3 daňového řádu nebo stanovení nižší daně, než je zajištěná částka, ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu, v relevantním znění. K snížení zajištěné částky i k následnému stanovení daně v tomto případě došlo až poté, co byl vratitelný přeplatek žalobci vyplacen.

[4] K žalobní argumentaci, podle níž byla částka, kterou musel žalobce na základě zajišťovacího příkazu správci daně uhradit, zajištěna po nepřiměřenou dobu, neboť v průběhu daňové kontroly zahájené dne 24. 4. 2015 docházelo k nečinnosti správce daně, městský soud uvedl, že délka daňové kontroly ani doby do stanovení daně s nyní posuzovaným nárokem žalobce nijak nesouvisí. Městský soud dodal, že se žalobce mohl vyhnout vydání zajišťovacího příkazu, pokud by včas podal daňové přiznání a uhradil v něm deklarovanou daň. Správce daně totiž k vydání zajišťovacího příkazu přistoupil právě proto, že žalobce daňové přiznání včas nepodal. Pro dané řízení není dle městského

pokračování

soudu podstatné ani to, zda žalobcem tvrzená ekonomická újma vznikla v příčinné souvislosti s porušením povinnosti žalobce podat včas daňové přiznání, nebo naopak s nesprávným úředním postupem správce daně. Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, totiž vznikl ze zákona na základě splnění podmínek uvedeného ustanovení.

[5] Městský soud dále zdůraznil, že na posuzovanou věc nelze uplatnit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), neboť ten se týkal podstatně odlišné věci, konkrétně vzniku nároku na úrok v případě, kdy byl plátcí zdržován vykázaný nadměrný odpočet DPH. V nyní posuzované věci však žalobce v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet neuplatnil. Městský soud poukázal na podstatné rozdíly mezi nárokem na vrácení nadměrného odpočtu a nárokem na vrácení přeplatku, který vznikl v důsledku zajištění peněžité částky a následného stanovení nižší daně. V případě nadměrného odpočtu vzniká plátcí nárok na jeho vyplacení již okamžikem podání daňového přiznání, v němž ho uplatnil. Rozhodnutí, jímž správce daně následně vyměří nadměrný odpočet, je tedy pouze deklaratorní povahy. Naopak v případech, kdy byla zajišťovacím příkazem zajištěna peněžité částka vyšší, než byla následně stanovená daň, vzniká daňovému subjektu nárok na vrácení přeplatku na zajištěné částce až případným rozhodnutím správce daně o změně výše zajištění nebo stanovením daně, jejíž výše je nižší než zajištěná částka. Pokud se tedy Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, zabýval tím, v jaké lhůtě by měl správce daně ověřit oprávněnost nároku daňového subjektu, tedy již existujícího nároku na daňový odpočet, a při posouzení této otázky vycházel z judikatury Soudního dvora EU týkající se též nadměrného odpočtu, pak tyto závěry nelze vztáhnout na věc, v níž se o ověření oprávněnosti již existujícího nároku nejedná. Městský soud odmítl tvrzení žalobce, podle něhož z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, vyplývá daňovým orgánům povinnost „odškodňovat“ daňový subjekt za zdržování finančních prostředků bez ohledu na to, z jakého důvodu jsou zdržovány. Ani odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, neshledal městský soud příležitým, neboť v nyní posuzované věci se nejednalo o případ, kdy by správce daně nerespektoval právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž především namítá, že se žádostí ze dne 24. 7. 2016 nedomáhal zaplacení úroku z vratitelného přeplatku na základě žádosti o vrácení přeplatku na dani, jak to chápe městský soud, nýbrž kompenzace toho, že byl ekonomicky poškozen zajištěním částky ve výši 2 137 463 Kč, kterou nemohl používat při svém podnikání, a jeho podnikatelská činnost tak byla déle než rok paralyzována. Stěžovatel odkázal na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, podle níž je zapotřebí kompenzovat plátcí majetkovou újmu spočívající v tom, že nemohl po určitou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Stěžovatel je přesvědčen, že danou judikaturu lze uplatnit také na situace, kdy správce daně ekonomicky poškodí plátce tím, že mu stanoví zajištění daně, které se následně ukáže nedůvodným, a související daňová kontrola probíhá

nepřiměřeně dlouho, jelikož správce daně je nečinný. Stěžovatel dodal, že důvody pro vyslovení nezákonnosti zadržování prostředků stěžovatele na základě vydaného zajišťovacího příkazu a pro jeho odškodnění v posuzovaném případě ještě posiluje skutečnost, že daňová kontrola zahájená dne 24. 4. 2015 byla rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2018, č. j. 6 A 133/2016-33, shledána nezákonnou.

[7] Stěžovatel na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, a uvádí, že také on byl diskriminován oproti jiným plátcům DPH nezákonným zadržováním zajištěných peněžních prostředků po nepřiměřeně dlouhou dobu. Dle stěžovatele je lhotejně, zda správce daně v souvislosti s prověřením daňové povinnosti plátce DPH zadržuje daňovému subjektu nadměrný odpočet nebo zajištěné peněžní prostředky. S odkazem na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, stěžovatel uvádí, že správce daně obecně není časově omezen na svém právu prověřovat správnost deklarované daně, je však povinen kompenzovat paušalizovaným způsobem majetkovou újmu, která plátcům DPH v souvislosti s tímto prověřováním vznikne tím, že plátce nemůže disponovat prostředky, které mu stát během prověřování zadržuje. Takovou paušalizovanou kompenzaci spatřoval Nejvyšší správní soud v úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, neboť zvláštní právní úprava odškodnění plátců DPH chyběla, což představovalo rozpor s právem EU. Obdobná mezera v zákoně dle stěžovatele existuje nejen v případě zadržování nadměrného odpočtu, nýbrž obecně v případě nepřiměřeně dlouhého zadržování prostředků plátce DPH v souvislosti s prověřováním skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daní, nabízí se tedy i zde analogicky použít § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění. Stěžovatel v daném kontextu upozornil, že rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, který byl jedním ze základních stavebních kamenů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, se týkal situace, kdy daňové orgány zajistily částku DPH obdobným způsobem, jaký upravuje § 167 daňového řádu. Vzhledem k výše uvedenému se stěžovatel neztotožnil se závěrem městského soudu, podle něhož délka daňové kontroly ani doby stanovení daně nemá souvislost se stěžovatelem uplatněným nárokem. Městským soudem podaný výklad § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, dle stěžovatele odporuje závěrům vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

[8] Dále stěžovatel zpochybňuje některé dílčí závěry městského soudu a vytýká mu procesní pochybení. Uvádí, že důvodem vydání zajišťovacího příkazu v posuzovaném případě nebylo a ani nemohlo být nepodání daňového přiznání, a rekapituluje odůvodnění zajišťovacího příkazu. Dle stěžovatele není zřejmé, na základě čeho městský soud dospěl k závěru, že se stěžovatel mohl vyhnout vydání zajišťovacího příkazu včasným podáním daňového přiznání a úhradou deklarované daně; v tomto ohledu tedy stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Dále stěžovatel namítá, že z vyjádření žalovaného k žalobě není zřejmé, jaké listiny byly součástí postoupeného spisového materiálu. Městský soud ve věci rozhodl bez jednání, nemohl tedy provést dokazování zajišťovacím příkazem vydaným v posuzované věci, a pokud jej provedl, učinil tak nepřipustně mimo jednání.

pokračování

[9] Stěžovatel dále připomněl žalobní námitku, podle níž žalovaný v bodě 20 žalobou napadeného rozhodnutí přiznal, že část ze zajištěné daně ve výši 1 032 887 Kč byla zadržována neoprávněně. Touto námitkou se stěžovatel fakticky domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí v tom směru, zda mu z jím zmiňované judikatury vyplývá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, v relevantním znění, resp. zda o tomto nároku správce daně měl rozhodnout (byť jen ve vztahu k části zajištěných peněžních prostředků). Městský soud se dle stěžovatele měl v dané souvislosti zabývat rovněž tím, zda daňové orgány posoudily jeho žádost správně dle jejího obsahu. V tomto kontextu stěžovatel opětovně odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2018, č. j. 6 A 133/2016-33, kterým byla daňová kontrola zahájena u stěžovatele dne 24. 4. 2015 shledána nezákonnou, což dle stěžovatele dokládá jeho nárok na úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, v relevantním znění. Stěžovatel má za to, že jako daňový subjekt nebyl povinen rozlišovat mezi úrokem dle § 155 odst. 5 a dle § 254 daňového řádu, v relevantním znění, podstatné je, že požadoval kompenzaci ve formě úroku za to, že po dobu nezákonně prováděné daňové kontroly nemohl disponovat se zajištěnými peněžními prostředky. Z napadeného rozsudku však dle stěžovatele není patrné, zda se městský soud námitkou týkající se úroku dle § 254 daňového řádu, v relevantním znění, zabýval, resp. proč k ní nepřihlédl. I v tomto ohledu tedy stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[10] Dále stěžovatel namítá, že městský soud nezohlednil skutečnost, že správce daně vrátil stěžovateli již dne 19. 2. 2016 částku 931 350 Kč, aniž by vydal rozhodnutí o změně zajištěné částky. Dle stěžovatele tedy správce daně postupoval v rozporu se zajišťovacím příkazem, neboť mu bylo zřejmé, že částka zajištění je nedůvodně vysoká a že zadržuje prostředky stěžovatele nepřiměřeně dlouho. Městský soud měl dle stěžovatele rovněž zohlednit to, že žalovaný v bodě 20 napadeného rozhodnutí přiznává, že část zajištěné částky ve výši 1 032 887 Kč byla zadržována neoprávněně, neboť pouze ve vztahu k částce 1 104 576 Kč vyvrací tvrzení stěžovatele o neoprávněnosti zadržování zajištěné částky.

[11] Následně stěžovatel v podstatě zopakoval argumentaci, podle níž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a jemu předcházející judikaturu Soudního dvora lze uplatnit i na nyní posuzovanou věc.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že předmětem přezkumu je v nyní posuzované věci rozhodnutí vydané dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, nikoliv zajišťovací příkaz, jehož zákonnost, ani doba účinnosti nebyla nikdy relevantním způsobem před správními soudy zpochybněna. V této souvislosti žalovaný připustil, že důvodem vydání zajišťovacího příkazu v posuzované věci nebylo pouhé nepodání daňového přiznání. Správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil skutečnosti svědčící o tom, že stěžovateli bude vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2014 v celkové výši 2 137 463 Kč. Odůvodněná obava o budoucí dobytost dosud nestanovené daně vyplývala ze skutečnosti, že stěžovatel kromě peněžních prostředků na bankovních účtech nedisponoval žádným majetkem, přičemž v minulosti opakovaně neplnil své daňové povinnosti do té míry, že mu byla zrušena registrace k DPH. Stěžovatel až následně po vydání zajišťovacího příkazu podal daňové přiznání za uvedené zdaňovací období a začal správci daně poskytovat součinnost. Teprve poté tedy správce daně dospěl k závěru, že výše daňové povinnosti stěžovatele odpovídá výši jím deklarované v daňovém přiznání, což vedlo ke snížení výše zajištěné částky o 931 350 Kč. V tomto ohledu lze dle

žalovaného souhlasit s městským soudem v tom, že k vydání zajišťovacího příkazu došlo v přímé návaznosti na nesplnění povinnosti stěžovatele podat daňové přiznání a uhradit daň. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by v bodě 20 žalobou napadeného rozhodnutí uznal, že správce daně postupoval neoprávněně. Žalovaný dále připustil, že správce daně vrátil stěžovateli část zajištěných peněžních prostředků v rozporu s tehdy účinným zajišťovacím příkazem, tento postup však nebyl stěžovateli na újmu. Důvod daného postupu není žalovanému znám, nelze z něj však dovozovat vědomí správce daně o nezákonnosti zadržování dané částky. Pokud jde o nárok stěžovatele na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, a s tím související uplatnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, na posuzovanou věc, ztotožnil se žalovaný se závěry městského soudu. Rovněž judikaturu Soudního dvora, z níž uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu vychází, lze dle stěžovatele aplikovat pouze na případy zadržování nadměrného odpočtu. K námitce týkající se nezákonného provedení dokazování městským soudem žalovaný uvedl, že vychází-li soud ve správním soudnictví z obsahu správního spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] V kasační stížnosti stěžovatel v podstatě uplatňuje dvě paralelní (ovšem v jeho podáních se prolínající) argumentační linie: na jedné straně se dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a s ním související judikatury, z níž dovozuje, že mu měl správce daně kompenzovat tvrzenou ekonomickou újmu vzniklou zadržením zajištěné částky (bez ohledu na to, zda bylo toto zadržení zajištěné částky správcem daně v souladu se zákonem, či nikoliv), a to obdobným analogickým přiznáním úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu jako v případě zadržování nadměrného odpočtu na DPH, na druhé straně uvádí, že mělo být jeho podání ze dne 24. 7. 2016 po obsahové stránce vyhodnoceno tak, že se domáhá zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu.

[16] Dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, byl-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vracel bez žádosti, náležel daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídal ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náležel ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného

pokračování

přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznával, nepřesahoval-li 100 Kč. O výši úroku rozhodoval správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použil obdobně.

[17] Dle § 254 odst. 1 daňového řádu, v relevantním znění, došlo-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náležel daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídal 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.

[18] Ze spisové dokumentace je patrné, že správce daně zadržoval po určitou dobu stěžovateli na základě zajišťovacího příkazu peněžní prostředky a prověřoval jeho daňovou povinnost týkající se DPH za zdaňovací období prosince 2014. Část zajištěných peněžních prostředků žalovaný stěžovateli vrátil ještě před skončením daňové kontroly, přičemž až o více než dva měsíce později vydal rozhodnutí o snížení zajištěné částky na hodnotu, kterou stěžovatel deklaroval v opožděně podaném daňovém přiznání a která byla následně stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly také správcem daně vyměřena (Nejvyšší správní soud se tedy v prvé řadě plně ztotožňuje se žalovaným, že o zadržování peněžních prostředků stěžovatele lze hovořit, pouze pokud jde o částku, která přesahovala následně vyměřenou daň splatnou již uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období, a pouze po dobu, dokud tato částka nebyla stěžovateli vrácena). Při daňové kontrole totiž správce daně nezjistil rozdíly oproti údajům, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání podaném za kontrolované zdaňovací období a daň za předmětné zdaňovací období tedy vyměřil v souladu s daňovým přiznáním. Stěžovatel se následně podáním ze dne 24. 7. 2016 nadepsaným jako „žádost o přiznání úroku“ domáhal toho, aby mu správce daně „svým rozhodnutím přiznal úroky podle § 155 odst. 5 [daňového řádu], a to za období počínaje dnem úhrady (ať nucené, či dobrovolné) částky na základě zajišťovacího příkazu ze dne 30. 1. 2015, č. j.: 669440/15/2004-00540-110411, do dne vrácení těchto částek daňovému subjektu či jejího započtení na jeho daňovou povinnost“. V uvedeném podání stěžovatel podrobně popsal dosavadní postup správce daně a konstatoval, že jeho skutková tvrzení se ukázala jako pravdivá, přičemž relevantní důkazy byly k dispozici již v době, kdy podal odvolání proti zajišťovacímu příkazu, správce daně přesto daňovou povinnost stěžovatele prověřoval déle než rok, přičemž postupoval dle stěžovatele indolentně a se zbytečnými průtahy. Stěžovatel dále uvedl, že byl zajištěním daně ekonomicky poškozen a že na posuzovaný případ dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, jemu předcházející judikatury Soudního dvora a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že z žalobní argumentace, v níž stěžovatel poukazoval na závěry, které žalovaný přijal v bodě 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v žádném případě nevyplývá, že by se stěžovatel domáhal přezkoumání toho, zda má nárok na úrok dle § 254 daňového řádu, v relevantním znění, resp. zda o tomto nároku měl správce daně rozhodnout. V uvedené žalobní námitce, resp. v žalobě jako takové (stejně jako v podáních ve věci nároku na úrok uplatněných předtím u správce daně či žalovaného) nebyla o nároku na úrok dle § 254 daňového řádu, v relevantním znění, ani

zmínka; stěžovatel pouze tvrdil, že žalovaný uznal, že stěžovatel nemohl nakládat s částkou 1 032 887 Kč, čímž byl bezesporu ekonomicky poškozen. Bod 20 odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedené ustanovení rovněž nezmiňuje a nutno dodat, že v něm žalovaný ani nepřiznává, že část zajištěné daně byla zadržována neoprávněně, jak stěžovatel tvrdí v kasační stížnosti. Žalovaný v uvedené pasáži rozhodnutí pouze konstatoval, že zjevně nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, podle něhož byla neoprávněně zadržována celá částka stanovená zajišťovacím příkazem, neboť stěžovatel byl povinen uhradit daň v jím deklarované výši 1 104 567 Kč, a touto částkou by tedy nemohl disponovat, ani kdyby zajišťovací příkaz nebyl vydán (s tímto závěrem se Nejvyšší správní soud, jak již bylo vysvětleno, plně ztotožňuje). Přestože tedy stěžovatel skutečně používá ve svých podáních *promiscue* jak argumentaci údajně nezákonným jednáním správce daně, tak tím, že stěžovateli měl být přiznán nárok na úrok na základě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, který tento nárok nezákonným jednáním správce daně vůbec nepodmiňuje, s tvrzením, že žádost stěžovatele o přiznání úroku měla být posouzena jako žádost dle § 254 daňového řádu, přišel stěžovatel skutečně až v kasační stížnosti. Nejenže tedy nemůže být rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nevypořádání tohoto nikdy neuplatněného žalobního bodu, ale navíc, uplatňuje-li stěžovatel rovněž takovou námitku přímo vůči postupu správce daně až v kasační stížnosti, jedná se o námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelnou, neboť ji stěžovatel neuplatnil včas a řádně v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

[20] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval argumentační linií kasační stížnosti, podle níž měl být stěžovateli být přiznán úrok analogicky dle § 155 odst. 5 daňového řádu, v rozhodném znění. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že z dikce § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, nevyplývalo, že by měl být stěžovateli přiznán úrok předvídaný tímto ustanovením, neboť mu nevznikl žádný vratitelný přeplatek, a tím spíše nemohlo dojít k prodlení při jeho vrácení. Stěžovatel se však domáhá analogického uplatnění tohoto ustanovení s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

[21] V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatní-li plátcé DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než do tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu, v tehdejší znění.

[22] Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zejména konstatoval, že správce daně je povinen při vypořádání uplatněného nároku postupovat bez zbytečných průtahů, což však neznamená, že nemá k dispozici nástroje k prověřování správnosti plátcem uplatněného nároku, pokud jsou pro jejich použití splněny zákonem stanovené podmínky. Vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí, konstitutivní charakter má jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty. Právní úprava však nezohledňuje, že správce daně může prověřovat oprávněnost nároku na nadměrný odpočet, často jistě zcela zákonně, tj. na základě skutkově opodstatněných pochybností, bez průtahů, účelně, nicméně vzhledem k okolnostem věci dlouho, takže plátcé obdrží nadměrný odpočet se značným časovým odstupem od podání svého

pokračování

daňového přiznání. Na druhou stranu je však zapotřebí respektovat oprávnění státu kontrolovat oprávněnost uplatněných daňových odpočtů a poskytnout mu k tomu adekvátní časový prostor, který nelze vymezit striktně určenými lhůtami. Nejvyšší správní soud proto v citovaném rozsudku dospěl k následujícímu závěru: *„Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určité přiměřené době. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcovi paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.“*

[23] Z hlediska unijního práva Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku především odkázal na čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), podle něhož pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví, přičemž mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná. Dále Nejvyšší správní soud poukázal na závěry judikatury Soudního dvora, která se sice vztahovala k předchozí úpravě DPH obsažené v Šesté směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, nicméně lze ji vztáhnout též ke zmiňovanému čl. 183 směrnice o DPH.

[24] Nejvyšší správní soud konkrétně zdůraznil, že v již uváděném rozsudku *Garage Molenheide a další* Soudní dvůr shledal neslučitelnou se zásadou proporcionality právní úpravu členského státu, která přiznávala úrok ze státem zadržovaného nadměrného odpočtu pouze v případě, že nadměrný odpočet nebyl plátcovi vyplacen do 31. března roku následujícího po roce, v němž nadměrný odpočet vznikl. Nejvyšší správní soud dále citoval již rovněž zmiňovaný rozsudek *Sosnowska*, v němž Soudní dvůr zdůraznil, že právo osob povinných k dani odečíst od DPH, kterou jsou povinny odvést na výstupu, DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy EU, nárok na odpočet DPH je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Soudní dvůr připustil, že členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky však nemohou narušit uvedenou zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Nejvyšší správní soud konečně citoval rovněž rozsudek ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, v němž se Soudní dvůr zabýval bulharskou právní úpravou, podle které zahájená daňová kontrola přerušovala na tři, resp. v případě prodloužení až na čtyři, měsíce běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, přičemž zejména konstatoval, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, ovšem za předpokladu, že prodloužení

nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly. Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese tato osoba hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.

[25] Jak vyplývá z výše uvedeného, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, jehož uplatnění na posuzovanou věc se stěžovatel dovolává, se týkal otázky paušalizované kompenzace zadržování nadměrného odpočtu v souvislosti s prověřováním oprávněnosti uplatněného nároku na tento odpočet, tedy odlišné situace, než jaká nastala v nyní posuzovaném případě, kdy se stěžovatel domáhá kompenzace tvrzené ekonomické újmy, která mu měla vzniknout zajištěním peněžních prostředků, které byl povinen složit na základě vydaného zajišťovacího příkazu. Stěžovatel má za to, že i přes odlišnost obou případů lze závěry citovaného rozsudku na posuzovanou věc použít, neboť z nich dovozuje, že stát (resp. správce daně) je odpovědný za jakékoliv zadržování peněžních prostředků daňového subjektu v rámci systému DPH. Takto extenzivní interpretaci závěrů dané judikatury však nelze přisvědčit.

[26] Stěžovatel ve své argumentaci vychází kromě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, zejména z judikatury Soudního dvora, na kterou tento rozsudek odkazoval. Jak vyplývá z výše uvedeného, tato judikatura se týká nakládání s nadměrným odpočtem ze strany státu, resp. daňových orgánů, přičemž vychází z principu neutrality DPH jako základní zásady společného systému DPH zavedeného právními předpisy EU. V posuzovaném případě však stěžovatel žádný nárok na nadměrný odpočet neuplatnil. Důvodem dočasného zadržování jeho finančních prostředků bylo vydání zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 a násl. daňového řádu je nástroj sloužící k zajištění úhrady dosud nesplacené či nestanovené daně v případech, kdy má správce daně důvodnou obavu o budoucí vymahatelnost daně, přičemž jej lze za zákonem stanovených podmínek využít k zajištění úhrady nejen DPH, ale také jakékoliv jiné daně, nejedná se tedy o institut upravený právem EU tak jako instituty specifické pro DPH (a už vůbec na něj nedopadá čl. 183 směrnice o DPH, k jehož výkladu výše citovaná judikatura Soudního dvora slouží). Zajišťovacím příkazem správce daně ukládá dle § 167 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky, nedochází jím tedy k zadržení nadměrného odpočtu, nýbrž ke vzniku povinnosti daňového subjektu složit na základě zákonem předvídaných skutečností v příkazu stanovenou částku na k tomu zřízený účet správce daně. Na rozdíl od zadržování nadměrného odpočtu tedy v případě zajištění finančních prostředků v důsledku vydání zajišťovacího příkazu nelze hovořit o narušení principu neutrality DPH, a to ani, je-li vydán k zajištění této daně. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nelze souhlasit se stěžovatelem, tvrdí-li, že se zmiňovaný rozsudek Soudního dvora *Garage Molenheide a další* týkal obdobné situace, jako je vydání zajišťovacího příkazu dle české právní úpravy. Uvedený rozsudek se rovněž zabýval pouze zadržením nadměrného odpočtu, byť prostřednictvím procesního institutu obdobného předběžnému opatření, jak byl upraven belgickým vnitrostátním právem.

[27] Ačkoliv tedy lze se stěžovatelem souhlasit v tom, že v důsledku vydaného zajišťovacího příkazu dočasně nemohl nakládat s částí svých finančních prostředků, nejedná se o situaci, kdy by mu byly zadržovány prostředky, na které má právo jakožto na nadměrný odpočet. Tento rozdíl přitom není nepodstatný, jak stěžovatel uvádí, neboť

pokračování

uvedená judikatura Soudního dvora, z níž vyšel také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, je založena právě na významu daňového odpočtu, resp. vrácení nadměrného odpočtu, v rámci společného unijního systému DPH. Vzhledem k tomu, že cílem této judikatury je zajistit respektování těchto základních zásad unijní úpravy DPH, nelze ji uplatňovat na jiné případy zadržování finančních prostředků daňových subjektů, při nichž k narušování principu neutrality DPH nedochází. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že úvahy týkající se souladu české právní úpravy s právem EU obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, nejsou na nyní posuzovanou věc použitelné.

[28] Pokud jde o další úvahy obsažené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu překračující otázku slučitelnosti vnitrostátní úpravy s unijním právem, jsou opět založeny na základním předpokladu, že plátcí daně vzniká nárok na vyplacení nadměrného odpočtu již posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání, v němž plátcé tento nadměrný odpočet deklaroval, bylo-li toto daňové přiznání podáno v této lhůtě, resp. že uvedený nárok vzniká dnem podání tohoto daňového přiznání, bylo-li podáno opožděně. Platební výměr, jímž správce daně vyměří nadměrný odpočet zjednodušeným způsobem v souladu s daňovým přiznáním, tedy podle uvedeného rozsudku toliko deklaruje existenci již dříve vzniklého nároku daňového subjektu. Konstitutivní povahu má vyměření nadměrného odpočtu pouze v tom ohledu, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymahatelný na státu. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, tedy vycházejí právě ze skutečnosti, že od vzniku nároku na vyplacení nadměrného odpočtu do jeho eventuálního následného vyměření (a tedy vymahatelnosti) v souladu s daňovým přiznáním může v konkrétních případech uplynout delší doba, po kterou daňový subjekt nemůže s peněžními prostředky odpovídajícími nadměrnému odpočtu nakládat, ačkoliv nakonec vyjde najevo, že pro vyplacení odpočtu splnil veškeré povinnosti a nárok na vyplacení nadměrného odpočtu mu tedy svědčil již v době prověřování oprávněnosti odpočtu.

[29] V nyní posuzovaném případě se však stěžovatel domáhá analogického uplatnění závěrů uvedeného rozsudku na situaci, kdy mu byly dočasně zadržovány finanční prostředky na základě zajišťovacího příkazu. Jak správně zdůraznil již městský soud, v takovém případě vzniká nárok na vrácení zajištěných peněžních prostředků či jejich části až v důsledku rozhodnutí o změně výše zajištěné částky (§ 168 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění), nebo stanovením daně v nižší výši, než je výše zajištěných peněžních prostředků (§ 168 odst. 4 daňového řádu, v rozhodném znění), do té doby tedy nelze hovořit o existenci negativní daňové povinnosti na straně státu, jako je tomu v případě vzniklého nadměrného odpočtu, a tedy ani o úročení zajištěné částky v rozsahu přesahujícím následně vyměřenou daň, pokud není takový úrok zákonnou úpravou předvídan. I v tomto ohledu se tedy nyní posuzovaná věc zásadním způsobem odlišuje od případu řešeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, který odhalil mezeru v zákoně, již se zákonodárce následně pokusil zacelit novým institutem úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu. Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na uvedený rozsudek (včetně stěžovatelem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, publ. pod č. 4055/2020 Sb. NSS), se vztahuje k otázce zadržování nadměrného odpočtu DPH, nikoliv k zajišťovacímu příkazu.

[30] Nejvyšší správní soud nepopírá to, co již ve své judikatuře opakovaně konstatoval, tedy že vydání zajišťovacího příkazu může mít mnohdy zásadní negativní dopady do majetkové sféry daňového subjektu, a to i v případech, kdy správce daně postupuje v souladu se zákonem. Zároveň je však třeba zdůraznit, že vydáním zajišťovacího příkazu správce daně pouze realizuje jemu svěřenou zákonnou pravomoc, která sama o sobě nebyla shledána ústavně nekonformní, přičemž zákon neobsahuje žádné ustanovení, na základě kterého by bylo možné přiznat daňovému subjektu úrok či jinou paušální náhradu za zadržení peněžních prostředků na základě zajišťovacího příkazu v případě, kdy správce daně postupoval v souladu se zákonem, byť nakonec stanovil daň v souladu s daňovým přiznáním. Nejvyššímu správnímu soudu jakožto orgánu moci soudní nepřisluší nahrazovat absenci takové právní úpravy uplatněním zákonných ustanovení, která na posuzovanou situaci vůbec nedopadají; takovým postupem by Nejvyšší správní soud vybočoval ze své ústavní role a nepřípustně zasahoval do výlučné pravomoci zákonodárce. Obdobně nelze odkázat na žádné zákonné ustanovení, jehož případné zrušení by umožnilo přiznat daňovému subjektu náhradu za zadržování částky stanovené v zajišťovacím příkazu a jehož zrušení by tedy Nejvyšší správní soud mohl navrhnout Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

[31] Pokud stěžovatel považoval za nezákonné, resp. protiústavní samotné vydání zajišťovacího příkazu správcem daně, měl možnost proti němu brojit nejprve odvoláním a následně žalobou proti rozhodnutí žalovaného o odvolání. Ze spisové dokumentace vyplývá, že stěžovatel proti zajišťovacímu příkazu sice podal odvolání, které žalovaný zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil, avšak ze spisu není zřejmé a stěžovatel to ani netvrdí, že by proti tomuto rozhodnutí žalovaného dále podal správní žalobu. Pokud měl stěžovatel rovněž za to, že důvody pro zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem zcela nebo zčásti pominuly dříve, než na tuto skutečnost správce daně reagoval nejprve faktickým vrácením části zajištěné částky a dále i formálním rozhodnutím podle § 168 odst. 3 daňového řádu, a další zadržování daně částky tedy bylo dle stěžovatele nezákonné, měl možnost se proti tomuto postupu správce daně bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39, publ. pod č. 3582/2017 Sb. NSS), ani takový postup stěžovatele však není ze spisu patrný.

[32] Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že stěžovatel napadl žalobou pouze rozhodnutí ze dne 7. 10. 2016, č. j. 43855/16/5100-41453-711335, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil zmiňované rozhodnutí správce daně ze dne 2. 5. 2016, č. j. 3803690/16/2004-00540-107108, o snížení výše zajištěné částky, přičemž Městský soud v Praze uvedenou žalobu rozsudkem ze dne 9. 10. 2019, č. j. 6 Af 88/2016-25, zamítl a kasační stížnost stěžovatele směřující proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 3. 2022, č. j. 9 Afs 336/2019-23.

[33] Poukazuje-li stěžovatel na to, že mu správce daně vrátil část zajištěných finančních prostředků ještě před tím, než vydal rozhodnutí o změně zajištěné částky, připouští Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným, že důvod tohoto postupu není ze spisové dokumentace patrný a správce daně postupoval v rozporu s vydaným zajišťovacím příkazem. Tento postup správce daně však zjevně nebyl stěžovateli na újmu, naopak to, že stěžovateli fakticky vrátil část zajištěné částky ještě dříve, než o tomto snížení na základě výsledků kontrolního zjištění v rámci prováděné daňové kontroly vydal formální

pokračování

rozhodnutí, bylo samozřejmě ve prospěch daňového subjektu, přičemž tento postup rozhodně nelze vykládat jako jakési implicitní přiznání nezákonnosti zajištění dané částky. Navíc, jak již správně konstatoval městský soud, to, zda, případně do jaké míry byl postup správce daně v souvislosti s daným zajišťovacím příkazem nezákonný, není z hlediska stěžovatelem požadovaného přiznání úroku na základě analogického uplatnění § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, vůbec rozhodné. Tím méně pak může být pro nyní posuzovanou věc relevantní skutečnost, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 4. 2018, č. j. 6 A 133/2016-33, shledal daňovou kontrolu prováděnou správcem daně u stěžovatele k DPH za předmětné zdaňovací období nezákonnou. Jak již bylo řečeno, námitku, podle níž měla být žádost o přiznání úroku na základě analogického uplatnění § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, zároveň posouzena jako žádost o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, v relevantním znění, stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti a jedná se tedy o námitku nepřípustnou. Již vůbec nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu posuzovat případný nárok stěžovatele na náhradu škody způsobené eventuálním nesprávným úředním postupem správce daně v rámci možného subsidiárního uplatnění zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

[34] Vytýká-li stěžovatel městskému soudu nesprávnost závěru o tom, že k vydání zajišťovacího příkazu vedlo nepodání daňového přiznání, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že, jak vyplývá rovněž z výše uvedené rekapitulace, bylo skutečně neplnění zákonných povinností stěžovatele, ať již v době vydání zajišťovacího příkazu nebo dříve, jednou z důležitých okolností, které vzbuzovaly obavu správce daně ohledně nedobytnosti dosud nestanovené daně a které tudíž přispěly k vydání zajišťovacího příkazu. Opět je však třeba konstatovat, co již správně zdůraznil městský soud, tedy, že z hlediska posouzení stěžovatelem tvrzeného nároku na vyplacení úroku na základě analogického uplatnění § 155 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, je rovněž otázka, do jaké míry k vydání zajišťovacího příkazu přispěl svým jednáním sám stěžovatel, nerozhodná.

[35] Namítá-li stěžovatel konečně, že z vyjádření žalovaného k žalobě nebylo patrné, jaké listiny byly součástí postoupeného spisového materiálu, je především třeba upozornit, že soupis postoupeného spisového materiálu není povinnou náležitostí vyjádření k žalobě. Obsah postoupeného spisového materiálu je navíc patrný ze spisového přehledu připnutého na vnitřní straně obalu daňového spisu a ze soupisu postupovaného spisového materiálu uvedeného v závěru stanoviska správce daně k odvolání stěžovatele. Lze dodat, že dle tohoto soupisu byl součástí spisového materiálu mj. rovněž zajišťovací příkaz ze dne 30. 1. 2015, č. j. 669440/15/2004-00540-110411, který je ve spise založen, stěžovateli tedy nelze přisvědčit, namítá-li, že městský soud pochybil tím, že provedl zajišťovací příkaz k důkazu bez nařízení ústního jednání. Uvedený zajišťovací příkaz byl součástí daňového (správního) spisu, přičemž správním spisem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

IV.
Závěr a náklady řízení

[36] Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. března 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu