



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, IČO 27495477, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 4. 1. 2023, č. j. 52 Af 21/2022-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, k rukám jejího zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniklý v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí, jejímž titulem byly zajišťovací příkazy. Sporné je jak vymezení doby, za kterou vznikl žalobkyni nárok na tento úrok, tak určení sazby úroku za jednotlivé platby a úhrady přijaté správcem daně v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí. Nejvyšší správní soud považuje za účelné ve stručnosti shrnout genezi projednávané věci vyplývající z předloženého spisového materiálu. Podotýká přitom, že mezi stranami není sporné, kdy byly ty které úkony v rámci daňového řízení a řízení před správními soudy činěny, nýbrž to, jaké měly vybrané úkony správce daně a odvolacího orgánu účinky.

I. Přehled dosavadního řízení

[2] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot, které dovážela do tuzemska, a to ve zdaňovacím období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012. Specializovaný finanční úřad (tehdejší správce daně) pojal obavu, že nárok na odpočet není oprávněný, že bude žalobkyni doměřena daň a že tato bude nedobytná. Uložil jí proto zajišťovacími příkazy úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena, celkem ve výši 20 568 075,46 Kč. Protože žalobkyně dobrovolně povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy nesplnila, nařídil Specializovaný finanční úřad daňovou exekuci, a to exekučními příkazy ze dne 29. 7. 2014 na příkázání pohledávky. Celkem jimi vymohl 73 402,23 Kč. Vedle této částky správce daně převedl z jiných daňových účtů žalobkyně podle § 154 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na nedoplatek vzniklý na základě zajišťovacích příkazů přeplatek žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 18 553 Kč a přeplatek na DPH ve výši 3 748 Kč a ve výši 112 960 Kč. Dále na nedoplatek převedl Celní úřad pro Pardubický kraj na základě žádosti správce daně částku 20 000 000 Kč inkasovanou z bankovní záruky.

[3] Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání. Žalovaný upravil formulaci výroků zajišťovacích příkazů, odvolání ale zamítl. Proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům se žalobkyně bránila správní žalobou. Všechny zajišťovací příkazy byly s konečnou platností zrušeny Krajským soudem v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozsudky ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 32/2016-52 a č. j. 31 Af 33/2016-56.

[4] Mezitím však správce daně vedl daňovou kontrolu upínající se k žalobkyní uplatněným odpočtům za zdaňovací období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012. Dne 26. 8. 2015 vydal (a též žalobkyni doručil) dodatečné platební výměry, jimiž doměřil žalobkyni DPH celkem ve výši 27 557 866 Kč. Ve všech výrocích dodatečných platebních výměrů je uvedeno, že doměřená daň (včetně penále) je splatná v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni stanovení daně. Ke dni 26. 8. 2015 správce daně převedl podle § 168 odst. 4 daňového řádu částku evidovanou na úhradu zajišťovacích příkazů na úhradu daně.

[5] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, které nabylo právní moci dne 27. 10. 2016, zamítl (dále jen „rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům“). Proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně bránila správní žalobou, krajský soud jej zrušil rozsudkem ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111. Rozhodnutím ze dne 23. 4. 2020, č. j. 882962/20/2801-52521-609400, správce daně dle § 155 daňového řádu vrátil žalobkyni přeplatek, který vznik v souvislosti se zrušením rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobkyně podáním ze dne 7. 2. 2020 uplatnila nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

pokračování

[6] Pro úplnost je třeba dodat, že rozsudek krajského soudu ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111, Nejvyšší správní soud zrušil (řízení sp zn. 9 Afs 53/2020). O věci krajský soud rozhodl podruhé tak, že žalobu zamítl. I tento rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil (řízení sp. zn. 9 Afs 227/2021). V pořadí třetím rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný se proti němu brání kasační stížností, řízení je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 9 Afs 214/2022. Výsledek tohoto řízení však nebude mít vliv na nyní projednávaný spor o úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[7] Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-52521-609400 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 5 363 220 Kč. V odůvodnění nejdříve uvedl, že Specializovaný finanční úřad již částečně úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznal rozhodnutím ze dne 22. 2. 2018, č. j. 12069/18/4300-12715-204971, a to z částky 73 402,23 Kč, která byla přímo vymožená exekučními příkazy, za období ode dne připsání této částky na účet správce daně do dne splatnosti daně (26. 8. 2015). Správce daně proto prvostupňovým rozhodnutím určil začátek doby, pro kterou přiznal žalobkyni úrok za tuto částku (exekučně vymoženou), dnem následujícím po dni, do něhož úrok přiznal Specializovaný finanční úřad (tj. dnem 27. 8. 2015). Konec úročené doby stanovil dnem 27. 10. 2016, což je den, kdy nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Úrok z částek 3 748 Kč, 18 553 Kč, 112 960 Kč a 20 000 000 Kč (převedené přeplatky) správce daně prvostupňovým rozhodnutím přiznal za období ode dne jejich připsání na účet správce daně do 27. 10. 2016. Konečně přiznal žalobkyni úrok za uhrazené exekuční náklady ve výši 314 992 Kč, a to ode dne připsání úhrady těchto nákladů (6. 12. 2015) do 27. 10. 2016.

[8] Z částky 73 402,23 Kč vymožené exekučními příkazy a z částky představující exekuční náklady přiznal správce daně žalobkyni dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Správce daně však z těch částek, které byly na nedoplatek převedeny z jiných daňových účtů žalobkyně, přiznal úrok v základní výši podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tyto částky totiž nepovažoval za vymožené ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, nýbrž za běžnou platbu daně podle § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu.

[9] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil výši přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně a přiznal žalobkyni pouze částku 1 920 867 Kč. Výše přiznaného úroku se snížila, protože se žalovaný neztotožnil s dobou, za kterou přiznal žalobkyni prvostupňovým rozhodnutím úrok správce daně. Neoprávněným jednáním je totiž v nyní projednávané věci pouze nezákonně vedená daňová exekuce na základě (zrušených) zajišťovacích příkazů, žalobkyni tudíž nenáleží úrok za dobu, kdy již byly exekučními tituly dodatečné platební výměry. Splátnost dodatečných platebních výměrů byla v jejich výrocích určena *stanovením daně*, byly tudíž splatné jejich doručením žalobkyni, nikoliv jejich právní mocí. Úrok žalobkyni náleží jen do dne doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni (tj. do dne 26. 8. 2015). Žalovaný si je vědom existence rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26 (dále jen „rozsudek AB CHEMITRANS“), jímž byla změněna správní praxe tak, že *stanovením daně* se rozumí až okamžik, kdy (dodatečný) platební výměr nabude právní moci. Tento judikát byl však vydán až po rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jímž je žalovaný podle § 99 odst. 1 daňového řádu vázán. Z rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům vyplývá, že dodatečné platební výměry jsou splatné stanovením daně, čímž se rozuměl okamžik jejich doručení. Za dané procesní situace nebylo možné se pro účely přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně odchýlit od pravomocně stanovené splatnosti daně. Proto žalobkyni vůbec nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně z exekučně vymožených 73 402,23 Kč a z exekučních nákladů. Exekuční příkaz na exekuční náklady byl totiž vydán až dne 16. 12. 2015, tj. až po vydání dodatečných platebních výměrů, a exekuční náklady tudíž nemají žádnou spojitost s exekucí, jejímž titulem byly nezákonné zajišťovací příkazy.

[10] Žalovaný připustil, že částkami, které správce daně převedl na nedoplatek z jiných daňových účtů žalobkyně, správce daně disponoval neoprávněně. Žalobkyni za dobu, kdy byly tyto částky převedeny na uhrazení nezákonných zajišťovacích příkazů, proto náleží úrok v základní výši podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Předpokladem přiznání dvojnásobné sazby podle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že správce daně vymohl v rámci nezákonné exekuce určitou částku. Částky (přeplatky) ve výši 18 553 Kč, 3 748 Kč a 112 960 Kč byly převedeny nikoliv v rámci daňové exekuce, ale podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Podobně tomu je u částky 20 000 000 Kč – správce daně sice vydal exekuční příkazy na přikázání jiné peněžité pohledávky za podlužníkem Celním úřadem pro Pardubický kraj, nicméně na základě těchto exekučních příkazů nic nevymohl, částka byla převedena v reakci na žádost správce daně o převedení přeplatku z bankovní záruky podle § 154 odst. 4 daňového řádu.

[11] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně u krajského soudu žalobu. Brojila proti úrokové sazbě i období, za něž jí byl úrok přiznán. Nesouhlasila s tím, že v jejím případě nebyl aplikován závěr uvedený v rozsudku AB CHEMITRANS.

[12] Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Žalovanému vytkl, že neaplikoval rozsudek AB CHEMITRANS. Žalovaný vycházel z toho, že po vydání dodatečných platebních výměrů došlo ke změně exekučních titulů ze zajišťovacích příkazů na dodatečné platební výměry, které doposud nebyly s konečnou platností prohlášeny za nezákonné. Jinými slovy, vydáním dodatečných platebních výměrů se nezákonná exekuce „překlopila“ v zákonnou. Aby se však mohly dodatečné platební výměry stát exekučním titulem, musí se stát splatnými (§ 169 ve spojení s § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu). Rozsudek AB CHEMITRANS vykládá pojem splatnost daně, a to tak, že daň stanovená správcem daně (dodatečným) platebním výměrem se stává splatnou až právní mocí tohoto platebního výměru. Krajský soud nevidí důvod, proč by tento výklad nemohl být aplikován i na případy, které nastaly před vydáním tohoto rozsudku. Nejedná se totiž o změnu judikatury, ale o výklad právní normy. Žalovaný se marně dovolává opačné předchozí správní praxe, protože stát se nemůže dovolávat své vlastní důvěry v právo. Závěr žalovaného, že splatnost dodatečných platebních výměrů nenastala jejich právní mocí, je tedy chybný. Ke změně exekučního titulu nemohlo dojít

pokračování

před jejich právní mocí. Daňová exekuce, jejímž titulem jsou dodatečné platební výměry, nemohla být před jejich právní mocí vedena, ani pokud byla formálně zahájena. Neobstojí tedy například závěr žalovaného, že exekuční příkaz na exekuční náklady vydaný dne 16. 12. 2015 se netýká exekuce vedené z titulu zajišťovacích příkazů.

[13] Veškeré úkony správce daně je třeba posuzovat materiálně, tedy tak, že daňová exekuce byla vedena z titulu zajišťovacích příkazů. Proto převod 20 000 000 Kč Celním úřadem pro Pardubický kraj představuje zásah do vlastnických práv žalobkyně v souvislosti s nezákonnou daňovou exekucí. Krajský soud v tomto ohledu přisvědčil názoru žalobkyně, že v daném případě měla být na tuto částku aplikována dvojnásobná úroková sazba podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to do doby, kdy byly zadržované prostředky žalobkyni vráceny, tedy nikoliv pouze do 27. 10. 2016, protože dodatečné platební výměry dosud nenabýly právní mocí.

[14] Protože napadené rozhodnutí neobsahovalo posouzení otázky splatnosti dodatečných platebních výměrů z pohledu platné právní úpravy a jejího výkladu obsaženého v rozsudku AB CHEMITRANS, zrušil krajský soud napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[15] Proti napadenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Předně namítl, že splatnost doměřené daně byla jasně a pravomocně stanovena výroky dodatečných platebních výměrů, resp. rozhodnutím o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. To, že byl žalovaný při posuzování otázky splatnosti vázán dle § 99 odst. 1 daňového řádu posledně jmenovaným rozhodnutím, krajský soud zcela ignoroval. Stěžovatel se nedovolával správní praxe zastávané před rozsudkem AB CHEMITRANS, ale konkrétní procesní situace v dané věci. Na vydání dodatečných platebních výměrů navazovala řada úkonů, ke kterým však dle logiky krajského soudu dojít nemohlo. Reálně k nim ale došlo, zejména reálně došlo k převedení přeplatku na zajišťovací jistinu vzniklého v souvislosti s nezákonnou exekucí z titulu zajišťovacích příkazů. Interpretace skutkového stavu nemůže být zpětně přizpůsobována právnímu posouzení. Je teoreticky možné, že úkony činěné v řízení o doměření daně či v rámci exekuce na tento postup navazující shledá správní soud nezákonnými. To by však založilo žalobkyni nárok na jiný úrok, na úrok vzniklý nezákonným vedením daňové exekuce z titulu zajišťovacích příkazů to vliv nemá.

[17] Dodatečné platební výměry nebyly změněny ani rozhodnutím o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Nabýly tedy právní mocí a byly v právní mocí i dne 17. 6. 2022, tj. v den vydání napadeného rozhodnutí. Údaj o splatnosti je závazně určen a třebaže je vedeno soudní řízení správní o zákonnosti dodatečných platebních výměrů, údaj

o splatnosti v této fázi již měnit nelze, nelze jej nově zkoumat, a to ani pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně nově určit.

[18] Stěžovatel označil za vnitřně rozporné, že krajský soud na jedné straně uvedl, že konec doby úročení má být dle rozsudku AB CHEMITRANS určen ke dni právní moci dodatečných platebních výměrů, na straně druhé uvedl, že nárok náleží až do okamžiku vrácení prostředků zajištěných nezákonnou daňovou exekucí.

[19] Dále brojil proti závěru krajského soudu, že žalobkyni náleží úrok v dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Pro určení sazby není lhostejno, z jakých prostředků se hradí nezákonně vymáhaná daň. Smyslem § 254 odst. 2 daňového řádu je reparovat negativní dopady neoprávněně vynucované úhrady daně, dvojnásobný úrok tedy plyne jen a pouze z nezákonných exekučních úkonů. Není možné aplikovat dvojitou sazbu automaticky na veškeré platby, které byly získané mimo exekuci. Na úhradu platební povinnosti uložené zajišťovacími příkazy byly převedeny přeplatky postupem podle § 154 daňového řádu, nebyly to tedy exekučně postižené prostředky.

[20] V posledním okruhu stížních námitek označil stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť zrušovací důvod nekoresponduje s odůvodněním napadeného rozsudku. Krajský soud v napadeném rozhodnutí postrádá posouzení dopadů rozsudku AB CHEMITRANS na projednávanou věc, avšak v bodě 19 napadeného rozsudku s názorem stěžovatele, který se tohoto judikátu týká, polemizuje a výslovně uvádí, že se s ním neztotožňuje. Krajský soud tedy nejprve vyslovil, že posouzení je vadné, aby následně konstatoval, že dané posouzení zcela chybí. Nadto je z odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 22) zřejmé, jak se k námitkám žalobkyně týkajícím se aplikovatelnosti rozsudku AB CHEMITRANS stěžovatel postavil, a obsahuje úvahy o určení splatnosti doměřené daně a vlivu této skutečnosti na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[21] Žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Má za to, že dodatečné platební výměry se staly splatnými až jejich právní mocí. Dodatečné platební výměry sice ve výroku obsahují informaci, že se splatnými stávají okamžikem stanovení daně, to však neodůvodňuje závěr, že stanovení daně nastane jejich doručením daňovému subjektu. To neplyne ani z § 168 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Rozsudek AB CHEMITRANS pouze zpřesnil výklad pojmu stanovení daně, nelze odkazovat na dřívější nezákonnou praxi stěžovatele.

[22] Žalobkyně souhlasí s tím, že stěžovatel byl vázán dodatečnými platebními výměry stran určení splatnosti. Nicméně z výroku dodatečných platebních výměrů neplyne, že by byly splatné jejich doručením, nýbrž pracují s neurčitým pojmem stanovení daně. Žalobkyně tak neměla důvod v průběhu daňového řízení napadat výrok o splatnosti. Daňové orgány zákonně držení finančních prostředků „nepřetitulovaly“, je proto správný závěr krajského soudu, že žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně až do okamžiku vrácení finančních prostředků, neboť finanční orgány po celou dobu držení finančních prostředků neměly žádný zákonný titul pro jejich držení.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Ta byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[25] Nejvyšší správní soud se zabýval v první řadě namítanou nepřezkoumatelností, neboť vlastní přezkum napadeného rozsudku krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že je rozsudek srozumitelný a je z jeho odůvodnění zřejmé, na jakých skutkových a právních závěrech je zbudován. Stěžovatelka namítla, že napadený rozsudek je nesrozumitelný a vnitřně rozporný, protože podle ní krajský soud na straně jedné polemizuje s jejími závěry o aplikovatelnosti rozsudku AB CHEMITRANS, na straně druhé vyslovil, že tyto závěry v napadeném rozhodnutí zcela chybí.

[26] Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost mj. tehdy, pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudky ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, či ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25). Zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se však oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen. Procesní právo nesmí být překážkou prosazování práva hmotného, naopak má jeho spravedlivou realizaci umožňovat. Proto rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72).

[27] Význam závěrů krajského soudu je z obsahu napadeného rozsudku zřejmý. Za klíčovou vadu napadeného rozhodnutí považoval, že stěžovatel neposoudil okamžik splatnosti daně doměřené dodatečnými platebními výměry podle závěrů vyjádřených v rozsudku AB CHEMITRANS. Opakovaně označil úvahu stěžovatele, že ke změně exekučního titulu došlo doručením dodatečných platebních výměrů žalobkyni, za mylnou či vadnou. Lze proto přisvědčit stěžovateli, že je překvapivé, pokud na samém konci napadeného rozsudku krajský soud uvedl: „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.“ Zrušovací důvod proto vskutku nekoresponduje úvahám krajského soudu předestřeným v napadeném rozsudku, které svědčí o tom, že je podle krajského soudu právní názor stěžovatele nezákonný. Tento

vnitřní rozpor lze však odstranit výkladem. Napadený rozsudek totiž přezkoumatelné úvahy obsahuje, což ostatně připouští i stěžovatel a výslovně se též domáhá jejich kasačního přezkumu, stejně jako žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti. Krajský soud „pouze“ jako formální důvod zrušení napadeného rozhodnutí uvedl nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, ač s těmito důvody sám polemizoval.

[28] Za dané procesní situace by nedávalo smysl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek pro nesrozumitelnost a uložil krajskému soudu, aby tuto do značné míry formální vadu napravil a jako důvod zrušení uvedl nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud se totiž ve skutečnosti žalobou zabýval a napadené rozhodnutí věcně posoudil. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nic nebrání v přezkumu jeho úvah. Stěžovatel ani žalobkyně nebyli zkráceni na svém právu uplatnit námitky proti věcným závěrům krajského soudu a polemizovat s nimi, o čemž svědčí obsah kasační stížnosti i vyjádření žalobkyně. Z odůvodnění rovněž vyplývá, jak má stěžovatel v dalším řízení danou právní otázku posoudit, tedy jaký je závazný právní názor ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.

[29] Nejvyšší správní soud přesto doplňuje, že zrušením napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost se krajský soud vyhnul tomu, aby v souladu s požadavkem žalobkyně nařídil jednání, což by při zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. bylo jeho povinností (§ 49 odst. 1 ve spojení s § 51 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*). Stěžovatel nicméně nenamítá, že by byl tímto nesprávným postupem krajského soudu zkrácen na svých právech, ostatně sám na výzvu krajského soudu sdělil, že souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání. Žalobkyně, která na výzvu krajského soudu sdělila, že žádá o nařízení jednání, ve vyjádření ke kasační stížnosti na tyto konsekvence nepoukazuje, naopak sama požaduje, aby Nejvyšší správní soud překlenul dílčí pochybení krajského soudu a vyjádřil se ke kasačním námitkám týkajícím merita věci, neboť zrušení rozsudku krajského soudu pro procesní vady a s tím související oddálení konečného rozhodnutí věci nemá za účelné. S ohledem na procesní stanoviska obou účastníků tak Nejvyšší správní soud nemá za to, že by krajský soud svým postupem zatížil řízení vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a k níž by tudíž musel přihlídnout i bez námítky.

[30] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nezabýval kasační námitkou, kterou stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

Doba úročení neoprávněného jednání správce daně

[31] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, 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-

pokračování

li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

[32] Podle § 254 odst. 2 daňového řádu 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.

[33] Nejvyšší správní soud považuje za účelné zdůraznit, že ustanovení § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu upravuje dvě odlišné situace a z toho vyplývající rozdílná časová období, za které náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. V odst. 1 je upravena základní situace, kdy daňový subjekt má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu, že byla alespoň částečně uhrazena jeho daňová povinnost stanovená rozhodnutím o stanovení daně, které bylo posléze zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného postupu správce daně. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně (popř. ode dne její úhrady, byla-li provedena až po dni splatnosti). Konec úročeného období není výslovně upraven.

[34] V odst. 2 je upravena situace, kdy bylo na daňovém subjektu neoprávněně vymáháno, přičemž úrok daňovému subjektu náleží za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Judikatura dovodila, že neoprávněnost vymáhání je chápána jako jeho nezákonnost. Může být způsobena nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně (neoprávněnost exekuce je důsledkem výlučně nezákonnosti exekučního titulu), nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (viz rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53). Počátek období, za které náleží úrok dle odst. 2, je určen zahájením exekuce a jeho konec ukončením exekuce, např. jejím provedením či zastavením (viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40).

[35] Dále je zapotřebí zabývat se výkladem § 168 odst. 4 daňového řádu a povahou na něj navazujícího rozhodnutí dle § 169 daňového řádu. Ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu upravuje především zánik účinnosti zajišťovacího příkazu, a to jako automatický následek stanovení daně, a tudíž i její splatnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku AB CHEMITRANS vyložil, že daň je stanovena ve smyslu tohoto ustanovení okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně (v nyní posuzovaném případě doručením rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyni). Stanovením daně bez dalšího zaniká účinnost zajišťovacího příkazu, aniž by bylo významné, zda je podle něj vedena daňová exekuce, či nikoliv. Dále toto ustanovení ukládá správci daně, aby v návaznosti na stanovení daně a zánik účinnosti zajišťovacích příkazů převedl zajištěnou částku na úhradu stanovené daně. To vyplývá i z § 150 odst. 4 věty druhé daňového řádu, podle něhož správce daně ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převede zajištěnou částku ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu. Částky na zajištění úhrady dosud nestanovené daně se

totiž přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu, nikoliv na osobním daňovém účtu např. daně z přidané hodnoty.

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že obecně nezpochybňoval časové účinky judikatury NSS, konkrétně rozsudku AB CHEMITRANS, tj. že by se jeho závěry mohly teoreticky uplatnit i v této věci (brání tomu však formulace splatnosti doměřené daně uvedená ve výroku dodatečných platebních výměrů). Má za to, že krajský soud zcela zbytečně argumentoval v napadeném rozsudku v tom směru, že později formulované judikatorní závěry jsou použitelné i na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud tedy nemá zapotřebí se k argumentaci krajského soudu blíže vyjadřovat a postačí uvést, že souhlasí se závěrem krajského soudu, podle něž je třeba vyložit § 168 odst. 4 daňového řádu v souladu s rozsudkem AB CHEMITRANS (nikoliv v souladu s předchozí správní praxí finanční správy) i v nyní posuzované věci.

[37] Ustanovení § 169 daňového řádu se aplikuje pouze v případě, že je v době stanovení daně a zániku účinnosti zajišťovacích příkazů prováděna daňová exekuce podle zajišťovacích příkazů, přičemž doposud nebyla uhrazena celá zajištěná částka. Podle tohoto ustanovení rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu, a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem. Smyslem tohoto ustanovení je umožnit pokračovat v daňové exekuci, ačkoliv zanikla účinnost exekučního titulu, s nímž je za normálních okolností provádění daňové exekuce nerozlučně spjata. Zánik účinnosti exekučního titulu by jinak byl důvodem zastavení exekuce a bylo by zapotřebí nařídit novou daňovou exekuci podle nového exekučního titulu. Pokračování v již zahájené daňové exekuci za současného nahrazení exekučních titulů (zajišťovací příkaz je jako exekuční titul nahrazen platebním výměrem) nenastává automaticky, ale na základě rozhodnutí dle § 169 daňového řádu.

[38] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 173/2017-37, dovodil, že rozhodnutí dle § 169 daňového řádu je přezkoumatelné soudem. K charakteru tohoto rozhodnutí uvedl: *„Rozhodnutí o změně exekučního titulu má tedy jakýsi překlenovací charakter. Ten ovšem není bez významu, neboť podstatou tohoto překlenutí je záměna rozhodnutí ukládajících peněžitou povinnost (exekučních titulů), a to aniž by byl znovu vydán exekuční příkaz odkazující na nový exekuční titul (vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně). Lze tedy mít za to, že rozhodnutí podle § 169 daňového řádu de facto nahrazuje exekuční příkaz. Podobnost s exekučním příkazem je patrná i z porovnání obsahových náležitostí těchto rozhodnutí. (...) Ve výroku rozhodnutí o změně exekučního titulu pak správce daně označí jednak vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně a uvede, že se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu, dále uvede rovněž výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být exekuce nadále vedena, a stanoví rozsah účinků provedených exekučních úkonů z předešlého exekučního řízení vedeného na podkladě zajišťovacího příkazu. (...) S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že daňovému subjektu by neměla být odepřena možnost soudní ochrany proti rozhodnutí o změně exekučního titulu. Nelze totiž připustit, aby v situaci, kdy exekuční řízení vedené proti daňovému subjektu bude pokračovat na základě jiného než původního právního důvodu, nebylo možné přezkoumat, zda podmínky pro vymáhání nadále*

pokračování

trvají, respektive v jakém rozsahu. Změnou exekučního titulu dochází ke změně právního důvodu vedení daňové exekuce, a proto je třeba připustit přezkoumání podmínek této změny. (...) Soudní přezkum rozhodnutí o změně exekučního titulu by proto měl být umožněn především k posouzení, zda nový exekuční titul dostojí zákonným požadavkům, aby bylo možné na jeho základě pokračovat v daňové exekuci. Soud tak může zejména posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno orgánem nadaným touto pravomocí, zda je vykonatelné, zda ukládá vymáhanou povinnost, či zda povinnost stanovená v rozhodnutí o stanovení daně zavazuje právě povinného z exekučního příkazu vydaného v původní zajišťovací exekuci. Z dikce § 169 daňového řádu je dále zřejmé, že podmínkou pro zde předpokládaný postup je též přetrvávající existence neuhrazené částky zajištěné zajišťovacím příkazem; výše této částky, pro kterou bude v exekuci pokračováno, musí být v rozhodnutí obligatorně uvedena. Nelze nalézt důvod, pro který by i splnění této podmínky daňové exekuce nemohlo podléhat soudnímu přezkumu.“ Obdobně též rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 2 Afs 253/2020-29.

[39] Správce daně nepostupoval v souvislosti s evidencí prostředků získaných na úhradu dosud nestanovené daně, tedy konkrétně při převodu z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet, správně, neboť tento úkon provedl již v návaznosti na vydání dodatečných platebních výměrů, ačkoliv tak měl učinit až po doručení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyni (viz rozsudek AB CHEMITRANS).

[40] Stěžovatel se snaží hájit svůj postup v kasační stížnosti argumentací, že splatnost daně byla závazným způsobem stanovena ve výroku dodatečných platebních výměrů, přičemž tato část výroku nebyla v odvolání ani následném soudním přezkumu rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům zpochybněna. Dodatečné platební výměry představují v tomto rozsahu rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu, jímž byl správce daně při posuzování nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně vázán.

[41] S tímto stěžovatelovým názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Zejména je třeba poukázat na to, že dodatečné platební výměry vůbec nejsou jednoznačné, pokud jde o stanovení splatnosti daně. Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti správně zdůraznila, že výměry obsahují shodnou formulaci „*doměřená daň včetně penále ... je splatná v souladu s § 168 odst. 4 a 251 odst. 3 daňového řádu ke dni stanovení daně na účet správce daně.*“ Samotné výroky dodatečných platebních výměrů tudíž okamžik splatnosti doměřené daně nespojily jednoznačně s okamžikem jejich doručení žalobkyni, jak se stěžovatel domnívá. Formulace obsažená v dodatečných platebních výměrech v zásadě odpovídá textu právní normy (§ 168 odst. 4 daňového řádu), tuto právní normu nijak neinterpretuje. Jestliže tedy judikatura dospěla k závěru, že pojem „den stanovení daně“ je třeba ztotožnit s právní mocí platebního výměru, lze formulaci obsaženou v dodatečných platebních výměrech interpretovat stejným způsobem (resp. dodatečné platební výměry neobsahují takový text, který by uvedenou interpretaci vylučoval).

[42] Pokud jde o uvedení data splatnosti vyměřené (doměřené) daně v (dodatečném) platebním výměru, omezuje se rozhodovací činnost správce daně na výběr správné právní

normy, která upravuje splatnost daně pro danou skutkovou situaci. Správce daně tedy může pochybit, jestliže stanoví splatnost daně podle právní normy, která na případ nedopadá (viz rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 2 Afs 253/2020-29). Daňový řád ani jiný daňový zákon nicméně nedávají správci daně na výběr, jak má splatnost daně určit, tedy nesvěřují mu pravomoc rozhodnout v dodatečném platebním výměru o tom, kdy se doměřená daň stává splatnou. Splatnost doměřené daně je jednoznačně upravena daňovým řádem, jenž nedává správci daně žádný prostor pro uvážení, který by se mohl projevit v obsahu dodatečného platebního výměru. Údaj o splatnosti doměřené daně je tak svojí povahou spíše poučením než autoritativní částí rozhodnutí, kterou by se rozhodovalo být o dílčím aspektu ukládané povinnosti (to platí za situace, kdy správce daně odkáže na správnou právní normu). Je tak pochopitelné, že správce daně v dodatečných platebních výměrech pouze parafrázoval text aplikované právní normy, nijak informaci o splatnosti daně neupřesnil na danou skutkovou situaci.

[43] Kasační soud považuje za alibistické tvrzení stěžovatele, že žalobkyně nenapadala okamžik stanovení (splatnosti) daně určený dodatečnými platebními výměry ani v odvolacím řízení, ani v řízení před správními soudy, tudíž s ním byla srozuměna a tedy s ním musela souhlasit. Faktem je, že žalobkyně dodatečné platební výměry, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim, napadla správní žalobou, která doposud finálně vyřešena nebyla (aktuálně probíhá před Nejvyšším správním soudem řízení o v pořadí třetí kasační stížnosti v této věci). Žalobkyně zjevně nesouhlasí s tím, že jí byla předmětnými dodatečnými platebními výměry doměřena daň. Jakkoli Nejvyšší správní soud nepředjímá důvodnost obrany proti dodatečným platebním výměrům, kterou v tomto směru žalobkyně stěžovateli a správním soudům předložila, není na místě pro účely nynějšího řízení paběrkovat v její argumentaci a dovolávat se v podstatě její důvěry ve správnost určení okamžiku splatnosti daně dodatečnými platebními výměry. Nebylo úkolem žalobkyně být o několik procesních kroků napřed a již v době „faktické změny“ exekučního titulu polemizovat nad dobou splatnosti dodatečných platebních výměrů ve snaze předejít tomu, aby jí byl po prohlášení zajišťovacích příkazů za nezákonně přiznan úrok z neoprávněně vedené exekuce za delší období, tedy až do právní moci dodatečných platebních výměrů. Vzhledem k formulaci výroku dodatečných platebních výměrů by se nadto jednalo pouze o polemiku s tím, jak stěžovatel výrok vykládá. Tato otázka nebyla vyjasněna ani mezi správcem daně a stěžovatelem (správce daně prvostupňovým rozhodnutím přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně právě až do 27. 1. 2016).

[44] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že výrok pravomocných dodatečných platebních výměrů ve spojení s § 99 daňového řádu nebrání tomu, aby okamžik stanovení daně dodatečnými platebními výměry byl určen v souladu s interpretací § 168 odst. 4 daňového řádu podanou v rozsudku AB CHEMITRANS.

[45] Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud zcela odhlédl od fakticity úkonů a věc posoudil pouze podle toho, jak by měly jednotlivé úkony správce daně podle práva vypadat (tedy zejména kdy měly být provedeny).

pokračování

[46] V posuzované věci je třeba striktně odlišovat následky plynoucí z § 168 odst. 4 daňového řádu od následků spojených s rozhodnutím dle § 169 daňového řádu.

[47] Je zcela zřejmé, že bez ohledu na úkony, které správce daně v návaznosti na vydání dodatečných platebních výměrů učinil (tedy převod částek z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet), nezanikla účinnost zajišťovacích příkazů vydáním dodatečných platebních výměrů (tj. dne 26. 8. 2015). Ani případné vydání rozhodnutí dle § 169 daňového řádu by na tomto závěru nic nezměnilo. Zajišťovací příkaz pozbývá účinnosti přímo ze zákona v okamžiku stanovení daně, žádné jiné úkony, které správce daně fakticky učinil, nemohou mít vliv na právě uvedené. Daň byla stanovena (dle výkladu provedeného v rozsudku AB CHEMITRANS) právní mocí dodatečných platebních výměrů, která nastala dne 27. 10. 2016. Prostředky, které byly uhrazeny na dosud nestanovenou daň podle zajišťovacích příkazů, držel správce daně až do 27. 10. 2016 z titulu zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud považuje za podstatné, že bez ohledu na vydání dodatečných platebních výměrů a (předčasně) převedení získaných prostředků z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet byly tyto prostředky stále v dispozici správce daně, přičemž není významné, zda z hlediska evidenčního byly zaneseny na osobním depozitním účtu pro zajišťovací příkazy, nebo na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty.

[48] Tyto závěry jsou určující pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu v tom směru, že žalobkyni náleží úrok z důvodu zrušení zajišťovacích příkazů ode dne, kdy byly jednotlivé platby na úhradu dosud nestanovené daně provedeny, až do okamžiku zániku účinnosti zajišťovacích příkazů. Nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů představuje předěl, neboť dochází ke změně rozhodnutí, na jehož základě správce daně po právní stránce zadržuje prostředky vybrané či vymožené na základě zajišťovacích příkazů. Zatímco do právní moci dodatečných platebních výměrů byly těmito právními tituly zajišťovací příkazy, po právní moci jimi jsou právě dodatečné platební výměry. Faktický úkon předcházející zániku účinnosti zajišťovacích příkazů, jímž správce daně již na základě vydání dodatečných platebních výměrů převedl částky na osobním depozitním účtu na osobní daňový účet, promítající se pouze ve vnitřní skladbě evidence daní (v širším slova smyslu) nemůže zkrátit období, po které byly finanční prostředky zadržovány správcem daně na základě zajišťovacích příkazů, které byly posléze zrušeny pro nezákonnost. Faktické provedení změny záznamů v evidenci daní není právní skutečností, která by měla za následek ukončení období, po které správce daně disponoval vymoženými prostředky na základě zajišťovacích příkazů. V tomto ohledu je relevantní právní skutečností nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, přičemž změna záznamů v evidenci daní je podle daňového řádu pouze jejím konkrétním projevem.

[49] Skutečnost, že zajišťovací příkazy byly zrušeny pro nezákonnost, nikterak nepředznamenává, zda dodatečné platební výměry jsou zákonné, či nikoliv. Pokud tedy nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně je odůvodněn zrušením zajišťovacích příkazů pro jejich nezákonnost, je období, za které náleží žalobkyni úrok z tohoto důvodu

podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ukončeno okamžikem změny právního titulu, pro který správce daně zadržuje vybrané či vymožené peněžní prostředky.

[50] Pochopitelně nelze vyloučit, že žalobkyni může náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně i za dobu, kdy správce daně zadržuje vybrané prostředky z titulu pravomocných dodatečných platebních výměrů, pokud se posléze ukáže, že i tyto dodatečné platební výměry byly nezákonné. Nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž úrok z těchto právních důvodů pokrývá odlišné časové období. V nynějším řízení není možné posoudit nárok žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období, kdy byly titulem pro zadržování prostředků na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty dodatečné platební výměry, o jejichž osudu s konečnou platností rozhodnuto nebylo. Institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně „lze využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení této daně již definitivně vyřešena“ (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 310/2020-43, bod 27). Definitivně jsou však „odklizeny“ pouze zajišťovací příkazy. Nebylo a není možné přiznat žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu za období od 27. 10. 2016 do vrácení zadržovaných prostředků dne 23. 4. 2020, neboť o tom, zda v tomto období jednal správce daně neoprávněně (nezákonně) ještě nebylo s konečnou platností rozhodnuto (v době vydání napadeného rozhodnutí nadto byly dodatečné platební výměry v právní moci, přičemž tomu předcházející období, kdy bylo rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům zrušeno rozsudkem krajského soudu, nezakládá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně – viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 310/2020-43).

[51] Dále by bylo možné zabývat se i tím, jaký dopad by mělo vydání rozhodnutí dle § 169 daňového řádu v době, kdy ještě nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro vydání takového rozhodnutí, neboť dodatečné platební výměry ještě nebyly v právní moci. Z obsahu správního spisu, z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí ani napadeného rozhodnutí ovšem nevyplývá, že by v nyní posuzované věci bylo takové rozhodnutí vůbec vydáno. Stěžovatel ve svém rozhodnutí toliko v odst. 54 uvádí, že po vydání dodatečných platebních výměrů došlo ve smyslu § 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. Stěžovatel ani správce daně ve svých rozhodnutích v rámci rekapitulace relevantních skutečností nezmiňují vydání rozhodnutí podle § 169 daňového řádu, pochopitelně tedy ani neuvádí datum jeho vydání či číslo jednací. Ze soupisu správního spisu, který měl stěžovatel k dispozici pro rozhodnutí o odvolání a který se shoduje s podobou spisu, která byla předložena Nejvyššímu správnímu soudu, nevyplývá existence žádného takového rozhodnutí. Ze správního spisu vyplývá pouze to, že po vydání dodatečných platebních výměrů byl vydán zcela nový exekuční příkaz ze dne 16. 12. 2015.

[52] Není ani zřejmé, v jaké daňové exekuci by mohlo být pokračováno po vydání dodatečných platebních výměrů dne 26. 8. 2015, neboť v rámci zajišťovací exekuce byly vydány dne 29. 7. 2014 exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu (vedeného Českou spořitelnou a Komerční bankou) a exekuční příkazy na přikázání jiné peněžité pohledávky vůči Celnímu úřadu pro Pardubický kraj. Exekuce přikázáním pohledávky z

pokračování

úctu končí *ex lege* podle § 190 odst. 2 vyplacením prostředků, které došly na účet do 6 měsíců od vyrozumění banky o právní moci exekučního příkazu, exekuci není třeba zastavovat. Vzhledem k tomu, že výplatu první částky, kterou lze provést až po vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu, obdržel správce daně již dne 19. 8. 2014, je zřejmé, že lhůta 6 měsíců musela uplynout v únoru 2015. Daňová exekuce na základě těchto exekučních příkazů tak nemohla trvat ke dni 26. 8. 2015. Pokud jde o exekuční příkaz na příkázání jiné peněžité pohledávky, kterým správce daně postihl kauci u Celního úřadu pro Pardubický kraj, ani ten nebyl ke dni vydání dodatečných platebních výměrů „živý“ – jednak lze pochybovat o způsobilosti postihnout tuto pohledávku exekučním příkazem, neboť zákon o pohonných hmotách s ní nakládá jako s přeplatkem, jednak byla tato „pohledávka“ celním úřadem v plné výši u banky inkasována a převedena dne 23. 12. 2014 správcem daně jako přeplatek dle § 154 daňového řádu. Ze spisu nevyplývá, že by byla prováděna zajišťovací exekuce na základě jiného exekučního příkazu. Za této procesní situace tak nemá význam zabývat se právními dopady předčasného vydání rozhodnutí dle § 169 daňového řádu.

[53] Ze spisu vyplývá, že po vydání dodatečných platebních výměrů byla vedena daňová exekuce pouze na základě exekučního příkazu ze dne 16. 12. 2015 na příkázání pohledávky z účtu, jímž byla nařízena exekuce mimo jiné i pro exekuční náklady ve výši 314 992 Kč. Je třeba stěžovateli přisvědčit, že exekučním titulem, o nějž se exekuční příkaz opírá, je vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený ke dni 16. 12. 2015. Jednotlivé položky, z nichž výkaz nedoplatků sestává, jsou v exekučním příkazu blíže určeny. Z uvedených čísel jednacích, data vydání a údaje, že se částečně jedná o penále, je bez jakýchkoliv pochyb zřejmé, že výkaz nedoplatků sestává z doměřené daně a jejího příslušenství. Z hlediska daňové exekuce je významné posoudit, zda exekuční titul (výkaz nedoplatků) je vykonatelný. Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené, tzn. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní, a splatné všechny částky, do této evidence zanesené přímo na základě zákona (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006, dále rozsudek NSS ve věci AB CHEMITRANS). Vzhledem k zásadnímu významu formálního označení exekučního titulu v exekučním příkazu je třeba při určení vymáhaného nedoplatku vycházet striktně z toho, jak je identifikován ve výkazu nedoplatků (exekučním titulu), nikoliv z toho, jaká peněžité povinnost byla v době vydání exekučního příkazu vykonatelná. Pokud tedy exekučním příkazem ze dne 16. 12. 2015 byl vymáhán nedoplatek na DPH a jejím příslušenstvím podle dodatečných platebních výměrů, nelze s ohledem na nevykonatelnost tohoto nedoplatku (v zásadě se vůbec o nedoplatek nejednalo) dovozovat, že ve skutečnosti byla vymáhána jiná peněžité povinnost (tedy úhrada dosud nestanovené daně na základě zajišťovacího příkazu). Jestliže se tedy exekuční příkaz ze dne 16. 12. 2015 neopírá o zajišťovací příkazy (jakožto exekuční tituly zahrnuté do výkazu nedoplatků, jenž je „souhrnným“ exekučním titulem), nelze shledat souvislost mezi nezákonností zajišťovacích příkazů a neoprávněností vedení exekuce podle tohoto exekučního příkazu. To nicméně neznamená, že by i toto jednání nemohlo založit žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, pokud by pro to byly splněny všechny podmínky, ovšem z jiného titulu než z důvodu nezákonnosti zajišťovacích příkazů. V této souvislosti

se pochopitelně nabízí především otázka zákonnosti samotného exekučního příkazu ze dne 16. 12. 2015.

[54] Lze tedy učinit dílčí shrnutí, pokud jde o otázku, do kdy žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, na který má nárok z důvodu zrušení zajišťovacích příkazů pro nezákonnost. Žalobkyně má nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až do 27. 10. 2016, neboť po tuto dobu byl správce daně oprávněn držet uhrazené i vymožené prostředky z titulu zajišťovacích příkazů. Pokud jde o období, za které žalobkyni náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu, nelze jej na základě obsahu předloženého správního spisu zjistit, neboť z něj nevyplývají všechny informace potřebné pro určení doby vedení exekučního řízení. Z rozsudku NSS č. j. 3 Afs 155/2019-40 vyplývá, že je-li po skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení vymožená částka nadále držena správcem daně, má daňový subjekt nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nelze se však ztotožnit s krajským soudem, že by žalobkyně měla nárok na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do vrácení prostředků neoprávněně vymožených.

[55] Krajský soud vycházel patrně z nesprávně zjištěného skutkového stavu, že dodatečné platební výměry dosud (rozuměj do dne vydání napadeného rozhodnutí) nenabývaly právní moci, jak se podává ze samého závěru věty, v níž krajský soud zmiňuje nárok na úrok až do vrácení zadržovaných peněz. Krajský soud správně posuzoval v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. tuto otázku podle skutkového stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (viz bod 22 rozsudku), tj. ke dni 17. 6. 2022. Závěr, že k tomuto okamžiku nenabývaly dodatečné platební výměry právní moci, ovšem není správný. Předně je třeba poukázat na to, že dodatečné platební výměry nabyly právní moci doručením rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům (tj. dne 27. 10. 2016). Dne 27. 10. 2016 tedy nastaly účinky předvídané § 168 odst. 4 daňového řádu. Bez potřeby provedení jakéhokoliv dalšího úkonu zanikla tímto dnem účinnost zajišťovacích příkazů, prostředky uhrazené a vymožené na úhradu dosud nestanovené daně přestaly být správcem daně zadržovány z titulu vykonatelných zajišťovacích příkazů, současně se stala splatnou daň pravomocně stanovená dodatečnými platebními výměry a prostředky doposud evidované na úhradu dosud nestanovené daně byly převedeny na úhradu pravomocně doměřené daně. Účinky plynoucí z § 168 odst. 4 daňového řádu spočívají ve změně právního základu (titulu) pro zadržování získaných prostředků; tímto právním titulem nadále byly dodatečné platební výměry jakožto rozhodnutí odlišná od zajišťovacích příkazů. Pro nezákonnost přitom byly zrušeny toliko zajišťovací příkazy. Následně sice bylo i rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům zrušeno rozsudkem krajského soudu č. j. 31 Af 68/2016-111, který nabyl právní moci dne 17. 2. 2020, ovšem již dne 26. 11. 2020 nabyl právní moci rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 53/2020-69, jímž byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení, v důsledku čehož obživlo rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. To bylo poté znovu zrušeno až rozsudkem krajského soudu č. j. 31 Af 68/2016-331, jenž nabyl právní moci dne 25. 11. 2022. Ke dni, kdy žalovaný vydal napadené rozhodnutí, tedy byly dodatečné platební výměry v právní moci.

pokračování

[56] Při posuzování zákonnosti napadeného rozhodnutí je tak třeba vycházet z toho, že dodatečné platební výměry nabyly poprvé právní moci dne 27. 10. 2016, důsledkem čehož nastaly účinky předvídané v § 168 odst. 4 daňového řádu. A i v době rozhodování žalovaného ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně byly dodatečné platební výměry v právní moci.

Výše úroku z neoprávněného jednání správce daně

[57] Podle § 154 odst. 2 věty první daňového řádu *správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4.*

[58] Podle § 154 odst. 4 věta první daňového řádu *přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení.*

[59] Vztahem prvního a druhého odstavce § 254 daňového řádu se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, přičemž v minulosti provedené výklady této problematiky poskytují odpověď i na nyní řešený problém. V rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, shrnul, že „(p)odle 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).“ V rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40, uvedl, že „§ 254 odst. 2 daňového řádu je ustanovením speciálním k § 254 odst. 1 daňového řádu a za dobu neoprávněné exekuce náleží daňovému subjektu pouze úrok dle odst. 2“. V rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, uvedl, že „[p]odmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“. V posledně citovaném rozsudku kasační soud vyložil, že dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 „náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce (...). Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést např. soudním exekutorem, má zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje.“

[60] Lze shrnout, že podle judikatury je základním předpokladem pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu skutečnost, že k vymožení daňové povinnosti stanovené rozhodnutím, které bylo zrušeno nebo změněno či byla prohlášena jeho nicotnost, byl použit některý z prostředků vymezených v § 175 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu nejsou splněny, pokud je úhrada stanovené povinnosti zajištěna prostřednictvím jiných nástrojů, aniž by byla vedena exekuce (viz rozsudek č. j. 5 Afs 170/2015-28 a rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2022, č. j. 8 Afs 272/2020-46). Je-li splněna tato podmínka, může daňovému subjektu vzniknout nárok na úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Judikatura současně zavrhlá, že by nárok na úrok v této dvojnásobné

výši vznikl pouze ve vztahu k těm částkám, které byly přímo vymoženy exekučním příkazem v daňové exekuci nebo v exekuci vedené soudním exekutorem (viz rozsudky NSS č. j. 7 Afs 299/2015-61 a č. j. 3 Afs 155/2019-40). Takové pojetí, které v kasační stížnosti prosazuje i stěžovatel, bylo odmítnuto jako příliš restriktivní (formální), neboť nezohledňuje, že i jiné způsoby vedoucí k úhradě daňové povinnosti mají souvislost s probíhající exekucí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2022, č. j. 2 Afs 351/2020-32, k tomu uvedl, že „§ 254 odst. 1 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně v rovině nalézací (pokud navíc daňový subjekt daň ‚dobrovolně‘ uhradí), zatímco § 254 odst. 2 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně zpravidla v rovině nalézací (pokud správce daně vydal, jako zde, příslušný exekuční titul) a k tomu ještě v rovině platební (pokud daňový subjekt daň ‚dobrovolně‘ neuhradí, správce daně přistoupí k realizaci exekuce a určitou částku vymůže).“ Smyslem dvojnásobné sazby úroku z neoprávněného jednání správce daně je nahradit daňovému subjektu újmu způsobenou neoprávněným vymáháním daňové povinnosti, které zasáhlo do jeho vlastnického práva podstatněji než samotné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. poskytnout daňovému subjektu kompenzaci nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně (rozsudek č. j. 7 Afs 299/2015-61 a rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44). Otázka dobrovolnosti plnění na úhradu daňové povinnosti se tedy jeví jako kritérium oddělující prostor pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k odst. 1 téhož ustanovení.

[61] Ze správního spisu nelze dovodit, že by se správce daně v projednávané věci pohyboval pouze v rovině nalézací. V této otázce ostatně spor ani nepanuje – správce daně výslovně uskutečnění nezákonně vedené exekuce na základě zajišťovacích příkazů přiznává, tvrdí však, že částky převedené podle § 154 daňového řádu nebyly vybrány na základě exekučního řízení. Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že částky ve výši 3 748 Kč, 18 553 Kč, 112 960 Kč a 20 000 000 Kč nebyly formálně vymoženy prostřednictvím žádného z vydaných exekučních příkazů, nýbrž byly použity na úhradu dosud nestanovené daně prostřednictvím převodu přeplatku na jiném osobním daňovém účtu vedeném správcem daně, popř. jiným správcem daně (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu). Tento postup je jednou z forem placení daní, nikoliv však formou vymáhání daně ve smyslu § 175 odst. 1 daňového řádu (nejedná se o daňovou exekuci). Převod přeplatku na úhradu nedoplatku provádí správce daně *ex officio* a v daném případě se jednalo o nedobrovolnou formu úhrady dosud nestanovené daně.

[62] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vydal dne 29. 7. 2014 exekuční příkazy k přikázání pohledávky, jimiž postihl jednak pohledávky na účtech vedených bankami (Českou spořitelnou, a. s. a Komerční bankou a. s.) pro žalobkyni, jednak pohledávku z titulu kauce složené na účet celního úřadu podle § 6a zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. Přeplatky na jiných osobních daňových účtech žalobkyně byly převedeny na úhradu dosud nestanovené daně dne 18. 9. 2014 a přeplatek získaný realizací bankovní záruky Celním úřadem pro Pardubický kraj dne 23. 12. 2014. Je tedy zřejmé, že exekuční příkazy byly vydány dříve, než byly přeplatky na osobních daňových účtech u správce daně a přeplatek u jiného správce daně převedeny na úhradu dosud nestanovené daně, přičemž v době provedení těchto převodů exekuce přikázáním pohledávky z účtů u bank stále probíhala (neuplynulo 6 měsíční období dle § 190 odst. 2 daňového řádu).

pokračování

K převodům tak došlo v době probíhající neoprávněné daňové exekuce, nebyly provedeny žalobkyní dobrovolně a převedené částky byly použity na úhradu exekučně vymáhaného nedoplatku, přičemž i přímo na základě exekučních příkazů byla část tohoto nedoplatku vymožena.

[63] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem, že převedení přeplatku evidovaného u Celního úřadu pro Pardubický kraj je třeba považovat za běžnou platbu peněžitých povinností žalobkyně dle zajišťovacích příkazů, která nijak nesouvisí s probíhající daňovou exekucí. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně si byl dobře vědom toho, že prostředky na úhradu dosud nestanovené daně by bylo možné získat z kauce, kterou byla žalobkyně povinna složit na účet celního úřadu podle § 6a zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. Správce daně se nejprve pokusil postihnout pohledávku žalobkyně z titulu vrácení kauce exekučním příkazem. Tyto prostředky byly posléze získány postupem dle § 154 odst. 4 daňového řádu, ovšem nejedná se o prostý převod prostředků, které by byly na účtu žalobkyně u celního úřadu. Jak vyplývá z vyrozumění Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 22. 12. 2014, byly tyto prostředky obstarány na základě žádosti správce daně u banky, která vystavila bankovní záruku ke splnění povinnosti žalobkyně dle § 6i odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Svoji podstatou se jedná o postup obdobný příkázání pohledávky v daňové exekuci a způsob nedobrovolné úhrady dosud nestanovené daně, která má pro žalobkyni zásadní dopady srovnatelné s tím, jako by byla exekučně postižena její pohledávka za třetí osobou. Realizací bankovní záruky, k níž celní úřad přistoupil výlučně na základě žádosti správce daně, o čemž svědčí i skutečnost, že celní úřad převedl správci daně celou částku odpovídající výši bankovní záruky, vznikly žalobkyni vůči bance, která bankovní záruku vystavila, povinnosti sjednané ve smlouvě o vystavení bankovní záruky. Jedná se o velmi intenzivní zásah do majetkové situace žalobkyně.

[64] Stěžovatelem připomínaný rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2022, č. j. 8 Afs 272/2020-46, není na nyní projednávanou věc přílehlavý. Je pravdou, že v něm kasační soud vyslovil, že úhrada nedoplatku na zajišťovacích příkazech formou převedení přeplatku z kauce, kterou měla tamější stěžovatelka jako registrovaný distributor pohonných hmot složenou u celní správy, není úročitelná dvojnásobnou sazbou podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Tehdy řešená věc se však skutkově zásadně liší od věci nynější – proti tehdejší stěžovatelce, na rozdíl od nynější žalobkyně, nebyla vedena daňová exekuce. Nebyla tedy splněna základní podmínka, aby vůbec mohl stěžovatelce vzniknout nárok na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[65] Ani převody přeplatků na jiných osobních daňových účtech žalobkyně podle § 154 odst. 2 daňového řádu (přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 18 553 Kč a přeplatek na DPH ve výši 3 748 Kč a ve výši 112 960 Kč) nelze považovat za formu daňové exekuce. To ovšem nic nemění na tom, že tyto převody představují nedobrovolnou, tedy vynucenou úhradu dosud nestanovené daně. K tomuto způsobu úhrady daňové povinnosti navíc došlo až po zahájení exekučního řízení.

[66] Přeplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu nemůže správce daně nikdy postihnout exekučním příkazem. Příkazoval by jím totiž sám sobě (nebo jinému správci daně), jakožto dlužníkovi daňového subjektu, aby pohledávku, kterou za ním má daňový subjekt, vyplatil sobě. To je přitom podstatou převodu přeplatku na úhradu nedoplatku dle § 154 daňového řádu. Podstatou této operace je, že pohledávka, kterou má daňový subjekt za správcem daně (tedy přeplatek), se započte na závazek, která má tentýž daňový subjekt vůči správci daně. Převod přeplatku na úhradu nedoplatku je svojí povahou jednostranným započtením (pohledávky vůči závazku mezi týmiž subjekty). V daném případě byly na osobní depozitní účet žalobkyně neoprávněně zaneseny její platební povinnosti na základě zajišťovacích příkazů. V důsledku toho nezískala (či pozbyla) žalobkyně právo na vrácení přeplatků. Její pohledávka, kterou měla, byla tedy převodem dle § 154 daňového řádu postižena obdobným způsobem, jakým exekuční příkaz dle § 178 odst. 5 písm. b) a c) téhož zákona postihuje pohledávku, kterou by žalobkyně měla za třetí osobou. Správce daně jen při převodu přeplatku na úhradu nedoplatku realizuje své vrchnostenské oprávnění, které mu umožňuje i proti vůli daňového subjektu disponovat s jeho přeplatky, aniž by bylo zapotřebí (resp. vůbec možné) uchýlit se k formalizovanému postupu, jímž je daňová exekuce. Intenzita zásahu ve formě převodu přeplatku na úhradu nedoplatku není zásadně odlišná od intenzity zásahu spočívajícího v postižení jiné peněžité pohledávky, kterou má daňový subjekt za třetí osobou.

[67] Ostatně pokud by byly přeplatky na osobních daňových účtech vedených správcem daně převedené na úhradu dosud nestanovené daně namísto toho žalobkyni vyplaceny (vráceny) na její bankovní účet, byly by tyto částky na něm zablokovány z důvodu tehdy stále účinných exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu. To jen dokládá propojenost jednotlivých způsobů nedobrovolné úhrady nedoplatku.

[68] Argumentace stěžovatele nenachází oporu ani v rozsudku NSS ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28. V něm zdejší soud vyložil, že zásadním předpokladem exekučního řízení je exekuční titul, jeho existence však sama o sobě ještě nezpůsobuje samotné vymáhání, resp. výkon rozhodnutí. Vymáhání je zahájeno teprve tehdy, je-li s exekučním titulem spojeno vydání exekučního příkazu. Stěžovatel má sice pravdu, že z tohoto judikátu plyne, že ne všechny úkony správce daně ve fázi platební lze podřadit pod „neoprávněné vymáhání“ podle § 254 odst. 2 daňového řádu, byť mohou mít pocitově i fakticky pro daňový subjekt obdobný dopad jako výkon rozhodnutí. Skutkové okolnosti však byly i v tomto případě odlišné – v tamějším případě sice existoval nezákonný exekuční titul (platební výměry na penále), správce daně na úhradu této nezákonně stanovené daně skutečně převedl přeplatky na jiných účtech, aniž však (na rozdíl od nyní posuzovaného případu) zahájil zákonem předpokládaným způsobem (exekučními příkazy) daňovou exekuci.

[69] Zcela na okraj lze doplnit, že novela § 254 daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. jde ve vztahu ke stanovení výše úroku cestou rozvolnění vazby mezi částkou uhrazenou na základě nezákonného zajišťovacího příkazu a exekučním řízením. Ustanovení § 254 odst. 5 totiž nově stanoví, že výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.

pokračování

Úročení dvojnásobkem sazby tedy neomezuje pouze na částky neoprávněně vymožené v exekučním řízení.

[70] Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než zopakovat, že ačkoliv byl na úhradu daně stanovenou nezákonnými zajišťovacími příkazy užit institut převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu, tedy institut, který není přímo exekučním úkonem, byla v době převedení částek současně vedena daňová exekuce, jejíž exekuční tituly byly postupem podle § 154 daňového řádu saturovány. Tyto částky byly v tomto kontextu *neoprávněně vymáhány*, a žalobkyni proto náleží z tohoto neoprávněného jednání správce daně dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[71] Argumentuje-li stěžovatel tím, že zásah v podobě převodu přeplatku na úhradu nedoplatku neměl prakticky žádné trvání, nejedná se o otázku, která by byla rozhodná pro závěr, že z částek převedených správcem daně (resp. jiným správcem daně) na úhradu dosud nestanovené daně náleží žalobkyni úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Otázka, za jaké období náleží žalobkyni úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu z těchto částek, nebyla doposud správními orgány v dané věci řešena, neboť ty vyšly z toho, že úrok ve dvojnásobné výši žalobkyni nenáleží vůbec, jelikož částky převedené postupem dle § 154 daňového řádu jsou běžnou platbou dlužné peněžitě povinnosti. Pouze k tomuto závěru se mohly soudy v nyní projednávané věci vyjádřit. Bylo by předčasné posuzovat, za jaké období náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Pro účely nyní posuzované otázky postačí uzavřít, že argument nepatrnou dobou trvání negativního zásahu v podobě převodu přeplatku na úhradu nedoplatku není významný pro závěr, zda z určité nedobrovolně uhrazené částky vůbec náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[72] Jakkoliv bylo zapotřebí některé úvahy krajského soudu korigovat, podstatná část důvodů rozsudku krajského soudu ob stojí, a proto Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s., viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75).

[73] Žalobkyně v řízení o kasační stížnosti uplatnila právo na náhradu nákladů řízení. Žádala, aby jí žalovaný uhradil soudní poplatek a náklady právního zastoupení, včetně DPH. Nárok spočívající v zaplaceném soudním poplatku žalobkyni v řízení o kasační stížnosti přiznat nelze, neboť nárok na soudní poplatek, který zaplatila v řízení před krajským soudem, byl uspokojen výrokem II. napadeného rozsudku a v řízení o kasační stížnosti žalobkyně soudní poplatek neplatila.

[74] Žalobkyni však, jako v řízení o kasační stížnosti úspěšnému účastníkovi, náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč. Tyto náklady sestávají z odměny za zastoupení advokátem za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] za vyjádření ke

kasáční stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za tento úkon v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 300 Kč. Zástupce žalobkyně doložil již v řízení u krajského soudu, že je plátcem daně z přidané hodnoty. O částku této daně v rozsahu 714 Kč (21 % z 3.400 Kč) se tudíž zvyšuje její odměna a náhrada hotových výdajů. Celkovou částku ve výši 4.114 Kč je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. května 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu