



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. H.**  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou  
sídlem Straky č. p. 1, 417 71 Zabušany

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2021 č. j. 20090/21/5100-41456-711929,  
ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2021 č. j. 20090/21/5100-41456-711929, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 10. 2020 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

3641780/20/3215-5023-810253 o námitce ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně.

2. V podané žalobě žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2019 č. j. 22 Af 1/2018-43 (dále jen „zrušující rozsudek“) nebyla nijak ovlivněna výše daňové povinnosti žalobce, neboť bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobce v tomto názoru žalovaného spatřuje restriktivní výklad ust. § 254 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění platném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), který neodpovídá účelu právní úpravy, ani judikatuře Nejvyššího správního soudu - dále jen „NSS“ (rozsudek NSS sp. zn. 3 As 113/2014-47).
3. K nesprávnosti výkladu zastávaného žalovaným žalobce příkladmo uvedl případy neoprávněného vymáhání, přestože se jednalo o vymáhanou částku zákonně stanovené daně, a to např. situaci, kdy je vymáhána daňová povinnost, která již byla uhrazena nebo např. situaci, kdy je vymáhána novější zákonně stanovená povinnost, zatímco platba poukázaná daňovým dlužníkem na úhradu této povinnosti byla správcem daně použita na úhradu starší nezákonně stanovené daňové povinnosti a novější zákonně stanovená daňová povinnost zůstala neuhradena. Podle žalobce nelze z dotčené právní úpravy ani z judikatury dovozovat, že by v takových případech úrok z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu postiženému exekucí nenáležel. Naopak nepřiznání úroku by bylo nutno považovat za nespravedlivé.
4. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v napadeném rozhodnutí přezkoumal splnění podmínek pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného vymáhání jak ve vztahu k zákonnosti daňové exekuce samotné, tak ve vztahu k zákonnosti exekučního titulu (body 17 - 19 napadeného rozhodnutí). Zrušením rozhodnutí o odvolání nedošlo k vyslovení nezákonnosti stanovené daně, jelikož ta byla stanovena dodatečnými platebními výměry, u nichž je nutno prezumovat jejich správnost (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 8. 2021 sp. zn. 57 Af 5/2021). Ve vztahu k vymáhání sice došlo k pozbytí právní moci a vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů, tento účinek však nastal od okamžiku právní moci zrušujícího rozsudku *pro futuro*, tj. nikoliv zpětně ke dni vydání dodatečných platebních výměrů (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29) a správce daně následně po právu zastavil daňovou exekuci. Přesvědčení žalobce, že neoprávněným vymáháním žalovaný rozumí pouze vymáhání nezákonně stanovené daně, nemá oporu v žalobou napadeném rozhodnutí.
5. Žalovaný se zabýval také otázkou případné oprávněnosti vymáhání plynoucí ze samotné daňové exekuce, ale nezjistil své pochybení (body 23 a 24 napadeného rozhodnutí). Z následného pozbytí právní moci a vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání nelze dovozovat jakékoliv následky ve vztahu k již provedeným úkonům správce daně v rámci daňové exekuce. Žalobce se snaží odlišit platnost a zákonnost rozhodnutí a uvádí, že zákonnost dodatečných platebních výměrů nebyla zdejším soudem stvrzena. K tomu žalovaný zdůrazňuje, že dodatečné platební výměry nebyly soudem zrušeny a nebyla konstatována jejich nezákonnost, takže je nutno prezumovat, že jsou zákonné. Žalovaný poukázal na bod 13 zrušujícího rozsudku, z něhož plyne, že soudem bylo rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním

výměrům zrušeno výlučně pro vady odvolacího řízení. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

6. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného podané u krajského soudu dne 9. 2. 2022 setrval na své dosavadní právní argumentaci a dále poukázal především na ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši podmíněno pouze tím, že na daňovém subjektu bylo vymáháno neoprávněně, tzn., že byla vymáhána částka, která správně vymáhána být neměla. Žádná další podmínka pro přiznání úroku neexistuje. Dále žalobce poukázal na ustálenou judikaturu vztahující se k nesrozumitelnosti či nejednoznačnosti dotčené právní úpravy (blíže str. 3 repliky). Podle žalobce pro posouzení existence nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně má zásadní význam logická provázanost tohoto institutu s úrokem z prodlení podle § 252 daňového řádu.
7. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobce doručeném krajskému soudu dne 20. 4. 2022 uvedl, že na základě ust. § 254 odst. 2 daňového řádu náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně v zásadě ve dvou situacích, resp. výlučně v situaci, kdy je vymáháno neoprávněně. I nezákonně stanovená daňová povinnost totiž může být zcela v souladu se zákonem a tedy oprávněně vymáhána. Při nařízení exekuce nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu, případně zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo. Podle žalovaného úrok z neoprávněného vymáhání náleží daňovému subjektu i v situaci, kdy samotná exekuce netrpí nezákonností, ovšem vymáhána je nezákonná daňová povinnost. Jde tedy o vymáhání povinnosti vyplývající z rozhodnutí o stanovení daně, které by, nebýt exekučního řízení, zakládalo nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně může tedy vyplývat jak z nezákonnosti nalézacího řízení, tak z nezákonnosti exekučního řízení.
8. Obě možnosti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně byly v žalobou napadeném rozhodnutí posouzeny, a žalovaný dospěl k závěru, že žalobci nárok na úrok z neoprávněného vymáhání nevznikl ani z jednoho tohoto důvodu. Na žalobci bylo vymáháno oprávněně, jelikož správce daně zahájil daňovou exekuci v okamžiku, kdy byla pravomocně stanovená a splatná daňová povinnost. Účinek spočívající v pozbytí právní moci a vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů v důsledku zrušeného odvolacího rozhodnutí nastal až v okamžiku právní moci zrušujícího rozsudku, a to nikoliv zpětně ke dni nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (srov rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017). Zrušujícím rozsudkem bylo zrušeno toliko rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, takže nelze konstatovat, že by exekuce byla vedena nezákonně. Nad rámec daňové povinnosti žalobce nebylo v posuzované věci ničeho uhrazeno ani vymoženo. Žalovaný dále zdůraznil, že k tomu, aby daňovému subjektu náležel úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, aniž by byla vymáhána daňová povinnost nezákonná, by muselo nezákonností trpět samotné vymáhání daně, k čemuž v posuzované věci nedošlo. Pokud jde o doktrínu presumpce správnosti správních aktů, nic nemění ani pozdější zrušující rozsudek krajského soudu, jehož účinky nespádají zpětně do okamžiku vydání, nýbrž toliko do budoucna. Žalovaný svůj závěr, že na žalobci nebylo vymáháno neoprávněně, nečiní na základě presumpce

správnosti dodatečných platebních výměrů, nýbrž na základě presumpce správnosti rozhodnutí o odvolání před jeho zrušením krajským soudem (bod 23 napadeného rozhodnutí). Smysl žalobcovy argumentace o provázanosti úroku z neoprávněného vymáhání a úroku z prodlení žalovanému uniká. Oba instituty sledují obdobný účel, byť ve prospěch různých subjektů, jejich smyslem však není vzájemná kompenzace z nich vyplývajících práv a povinností, jak naznačuje žalobce. Žalovaný setrval na návrhu žalobu zamítnout.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobního tvrzení (ust. § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).
10. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně vydal dne 14. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 3151756/16/3215-50522-802635, č. j. 3151881/16/3215-50522-802635 a č. j. 3151356//16/3215-50522-802635, kterými žalobci doměřil daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí r. 2014 a současně rozhodl o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal a jeho odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2017 č. j. 45741/17/5300-22444-710968. Exekučním příkazem ze dne 15. 8. 2018 č. j. 3068904/18/3215-00540-803674 správce daně nařídil exekuci na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů k vymožení nedoplatků mj. z uvedených dodatečných platebních výměrů. Žalobce rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům napadl žalobou u Krajského soudu v Ostravě vedenou pod sp. zn. 22 Af 1/2018. Krajský soud rozsudkem ze dne 11. 4. 2019 č. j. 22 Af 1/20018-43 rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V důsledku zrušujícího rozsudku správce daně zastavil daňovou exekuci svým rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019. Žalovaný následně v pokračujícím řízení o odvolání vydal dne 27. 10. 2020 rozhodnutí č. j. 38424/20/5300-22444-710968, jímž odvolání zamítl. Také proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu vedenou u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 62/2020. (Krajský soud o této žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 10. 8. 2022 č. j. 22 Af 62/2020-22 tak, že žalobu zamítl – *pozn. soudu*).
11. Dne 16. 9. 2020 podal žalobce námitku proti postupu správce daně podle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve které v návaznosti na zrušení prvního rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům zrušujícím rozsudkem namítl, že na jeho osobním daňovém účtu nebyl dosud připsán úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky vymožené v daňové exekuci nařízené výše uvedeným exekučním příkazem. Správce daně námitku zamítl prvostupňovým rozhodnutím, které bylo na základě odvolání žalobce potvrzeno napadeným rozhodnutím žalovaného.
12. Podle ust. § 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 roční výši reposazby stanovené

Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

13. Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odst. 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.
14. Podle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
15. Podstatou souzené věci je spor o to, zda žalobci náleží úrok ve smyslu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu v souvislosti se zrušujícím rozsudkem, když do doby jeho vydání bylo správcem daně vedeno exekuční řízení za účelem vymáhání daňové povinnosti uložené rozhodnutím správce daně o stanovení daně.
16. Krajský soud při posouzení věci primárně vycházel ze své dřívější judikatury, a to rozsudku ze dne 28. 1. 2016 č. j. 22 A 90/2015-43, v němž vyslovil, že zruší-li soud druhostupňové rozhodnutí ve věci dodatečně vyměřené daně a vrátí věc žalovanému k dalšímu řízení, nevznikají tím podmínky pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť druhostupňové rozhodnutí není rozhodnutím o stanovení daně. Tím je rozhodnutí správce daně I. stupně.
17. NSS v navazujícím rozsudku ze dne 21. 12. 2016 č. j. 3 Afs 53/2016-32, kterým zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 90/2015, potvrdil závěr krajského soudu a zdůraznil, že za rozhodnutí o stanovení daně je třeba skutečně považovat rozhodnutí správce daně I. stupně, neboť tímto rozhodnutím je daňovému subjektu stanovena daň. Současně doplnil, že z ust. § 254 odst. 1 daňového řádu jasně vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku daňového subjektu na úrok z prodlení je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, pokud k němu došlo pro nezákonnost nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Současně poukázal na rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015 sp. zn. 2 Afs 140/2015, podle kterého: „.... § 254 odst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním).“
18. V nyní souzené věci nastala situace, kdy zrušujícím rozsudkem došlo ke zrušení rozhodnutí správního orgánu II. stupně, vydaného v odvolacím řízení, nikoliv ke zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně, kterým byla stanovena daň. Krajský soud

neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl odchýlit od výše uvedené judikatury, a proto konstatuje, že žalobci v souvislosti se zrušujícím rozsudkem nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

19. Dále se krajský soud zabýval otázkou možné aplikace ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, když v souvislosti s rozhodnutím o stanovení daně bylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení, které bylo po zrušujícím rozsudku krajského soudu zastaveno.
20. Žalobce má za to, že po něm bylo plnění vymáháno neoprávněně, když byla vymáhána částka, která správně vymáhána být neměla, v důsledku čehož nemohl žalobce nakládat s vymáhanými finančními prostředky. K tomu žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015 sp. zn. 3 As 113/2014, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3399/2016. Podle žalobce po něm bylo plnění vymáháno neoprávněně, což je jediná podmínka přiznání úroku ve dvojnásobné výši podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu.
21. Krajský soud ani toto žalobní tvrzení nepovažuje za důvodné. Předně má krajský soud za nepřiléhavou odkazovanou judikaturu, neboť rozsudek NSS sp. zn. 3 As 113/2014 se zabýval otázkou změny rozhodnutí o stanovení daně a z ní plynoucího nároku na úrok z neoprávněného jednání správce ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, což je skutečnost, která v nyní souzené věci nenastala, jak soud již vyložil výše.
22. Otázkou podmínky pro přiznání úroku ve smyslu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu se zabýval NSS v rozsudku ze dne 3. 6. 2016 č. j. 5 Afs 170/2015-28, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 3434/2016. NSS zde dospěl k závěru, že: *„Nezbytnou podmínkou pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“*.
23. V odůvodnění citovaného rozsudku NSS k samotné podstatě ust. § 254 daňového řádu uvedl, že svojí konstrukcí představuje úrok ze zaviněného jednání správce daně; jeho účelem je sankcionovat pochybení správce daně. Smyslem je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá výše úroku. NSS poukázal také na rozdíl mezi ust. § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu, jenž spočívá v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci za pochybení v rovině platební. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odst. 1. Možnost této sankce stíhající 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. Jak ale bylo již výše citováno, přiznání úroku dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu musí jako nezbytná podmínka předcházet nejen zahájení vymáhacího řízení, ale také skutečnost, že toto vymáhání bylo prohlášeno za nezákonné, ať už orgány správy daní či soudem. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Vůči žalobci sice bylo zahájeno vymáhací řízení, to však bylo po zrušujícím rozsudku krajského soudu zastaveno, aniž by kdy bylo toto vymáhání prohlášeno za nezákonné. Za rozhodnutí deklarující nezákonnost vymáhacího

řízení nelze považovat zrušující rozsudek, který zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání vydané v nalézacím řízení a nikoliv v řízení vymáhacím. Jelikož nebyla splněna podmínka prohlášení vymáhacího řízení za nezákonné, nelze v souzené věci uvažovat o aplikaci ust. § 254 odst. 2 daňového řádu.

24. Pro úplnost krajský soud uvádí, že zákonné znění ust. § 254 daňového řádu s ohledem na jeho obsah a také na obsáhlou konstantní judikaturu zabývající se jeho výkladem nelze považovat za nesrozumitelné nebo nejednoznačné, jak tvrdí žalobce. Proto krajský soud shledal nadbytečným vypořádat se s judikaturou odkazovanou žalobcem v replice k nejednoznačnosti právní úpravy. Rovněž odkaz žalobce na ust. § 252 daňového řádu shledal krajský soud za blíže nesouvisející s předmětem řízení, a proto se jím pro nadbytečnost nezabýval.
25. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
26. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 2. března 2023

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu