



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Lukáše Hloucha v právní věci žalobců: a) **Tabák Plus, spol. s r.o.**, se sídlem Nové Sady 606/40, Brno, a b) **JUDr. Jiří Švihla**, insolvenční správce žalobkyně a), se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, oba zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, čj. 44536/20/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. počátek úročení, z důvodu neoprávněného vymáhání daně na základě nezákonných zajišťovacích příkazů.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 1. 2020, čj. 211226/19/4300-12715-107540 (dále „rozhodnutí správce daně“), přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až říjen 2011, srpen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013, leden 2014 a březen 2014 až červen 2014 na základě zajišťovacích příkazů. Správce daně rozdělil jednotlivé úroky do tří skupin. První skupinu tvoří úroky z vymožené částky, která byla následně převedena na stanovenou daň. Druhou skupinu tvoří úroky z vymožené částky, která byla převedena do majetkové podstaty žalobkyně. Třetí

skupinu tvoří úroky ze zajištěné částky, která byla převedena zástavnímu věřiteli. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadli žalobci samostatnými žalobami. Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem žaloby spojil ke společnému projednání, napadené rozhodnutí zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení. Soud dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020, již od vydání exekučních příkazů, nikoli až od vymožení dané částky a jejím připsání na účet správce daně. Přinejmenším ve dvou případech byl takto počátek doby úročení stanoven nesprávně. Pochybení daňových orgánů krajský soud shledal i v tom, do kdy má žalobkyně nárok na přiznání úroku. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně má nárok na tento úrok až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení bez ohledu na to, zda byl proveden výkon exekuce. Ve svých závěrech se odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, *AB CHEMITRANS*, a konstatoval, že splatnost daně je vázána na právní moc dodatečných platebních výměrů, v nyní posuzované věci do dne ukončení přezkumného řízení. Stejněho dne tak zajišťovací příkazy, na základě kterých byly vydány exekuční příkazy, pozbyly účinnosti. Neoprávněnost exekučního řízení tak skončila okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry nabyly právní moci, tedy 9. 6. 2016. Ostatní námitky neshledal ve věci za rozhodné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Krajský soud jej zavázal k vyplacení úroků i za dobu po kterou finančními prostředky žalobkyně nedisponoval. Pominul totiž, že prostředky vydané do majetkové podstaty a zástavnímu věřiteli neměl k dispozici. Nebyl proto důvod přiznat žalobkyni úroky od 9. 12. 2015 do 9. 6. 2016. Napadený rozsudek tak nemá oporu ve spisu. Současně je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož z něj vyplývá, že daňové orgány jsou povinny žalobkyni vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně i za dobu po vydání po vydání finančních prostředků, aniž by to krajský soud jakkoliv odůvodnil. Závěr, že zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti ke dni 9. 6. 2016, byl učiněn v rozporu se spisem a za překročení mezí soudního přezkumu dle § 75 s. ř. s. Správci daně byla jistota převedena ke dni 24. 11. 2015 a daňová exekuce nebyla dále vedena. Z takto zjištěného skutkového stavu vychází žalobou napadené rozhodnutí. Daňové orgány vycházely z presumpce správnosti správních aktů. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně je proto nutno posuzovat na základě skutkového stavu, který je dán existujícími rozhodnutími. Zajištěná daň byla splatná ke dni jejího stanovení, tedy v okamžiku účinnosti rozhodnutí o stanovení daně. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. V posuzované věci tedy ke dni 24. 11. 2015. Dodatečný platební výměr lze napadnout samostatnou žalobou. Krajský soud proto pochybil, pokud přezkoumal dodatečné platební výměry a fakticky konstatoval jejich nesprávnost v otázce splatnosti stanovené daně, jelikož překročil meze soudního přezkumu dle § 75 odst. 2 s. ř. s. Proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro jinou vadu řízení.

[5] Stěžovatel dále namítá, že napadený rozsudek je nezákonný. Krajský soud vyložil § 254 odst. 2 daňového řádu v rozporu s jeho smyslem a účelem, byť vycházel z rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, *Českomoravská Olejářská*. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku upřednostnil jazykový výklad, když konstatoval, že daňovému subjektu

pokračování

náleží vyšší úrok od zahájení exekučního řízení podle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení. Stěžovatel však má za to, že vydáním exekučního příkazu nedochází k zásahu do vlastnického práva daňového subjektu. Účinky nastávají až doručením exekučního příkazu adresátovi. Jazykový výklad v rozsudku NSS ve věci *Českomoravská Olejářská* je smysluplný pouze ve vztahu k daňové exekuci prováděné příkázáním pohledávky z účtu a prodejem movitých věcí. V ostatních způsobech provedení daňových exekucí se tento výklad ovšem příčí smyslu a účelu zákona. V případě daňové exekuce prováděné srážkami se bude o měsíc prodlužovat doba, po kterou se budou úročit nově vymožené finanční prostředky, ačkoliv daňovému subjektu fakticky vznikl nárok na jejich vyplacení až v době jejich vymožení a daňový subjekt s nimi do té doby nemohl disponovat. Totéž platí pro exekuce vedené přiznáním pohledávky. Pokud daňový subjekt nebude disponovat peněžními prostředky na bankovním účtu a tyto prostředky budou připsány na samém konci šestiměsíčního období exekučního příkazu, byl by úrok přiznán za celou dobu, byť daňový subjekt nemohl s těmito penězi disponovat ani kdyby nebyla vedena exekuce. Výklad § 254 odst. 2 daňového řádu v rozsudku NSS ve věci *Českomoravská Olejářská* tak fakticky nahrazuje daňovému subjektu i cenu peněz, se kterými nemohl disponovat. Ustanovení by se naopak mělo vykládat tak, aby daňový subjekt byl kompenzován od doby, kdy exekuční příkaz vyvolá konkrétní účinky v majetkové sféře daňového subjektu.

[6] Přestože se stěžovatel plně neztotožňuje se závěry NSS ve věci *Českomoravská Olejářská*, namítá, že napadený rozsudek jej navíc nerespektuje. Krajský soud pominul, že úrok z neoprávněného jednání správce daně má být podle tohoto rozsudku daňovému subjektu přiznán toliko za dobu exekučního řízení. Je také třeba zohlednit, že u žalobkyně došlo k zahájení insolvenčního řízení, tudíž nemohlo v důsledku zahájené daňové exekuce dojít k další újmě na jejích právech. Na daňový subjekt působí pouze důsledek zadržování prostředků vymožených před zahájením daňové exekuce. K vymožení dalších prostředků by však nemělo dojít. Od okamžiku zahájení insolvenčního řízení tak není důvod pro přiznání úroku ve výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu

[7] Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedli, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Žalovaný nepřezkoumatelnost spatřuje ve skutečnostech, které byly předmětem samotné podstaty věci. Nemají ani za to, že krajský soud fakticky shledal vadu rozhodnutí, které nebylo projednávanou žalobou napadeno. Výklad podaný NSS v rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*, je pro daňové orgány závazný. Stěžovatel jej však pominul a určil okamžik stanovení daně na den doručení dodatečných platebních výměrů, aniž by zohlednil, že proti nim bylo podáno odvolání. To způsobilo, že ke stanovení daně mohlo dojít nejdříve 9. 6. 2016. Námitkami ohledně rozsudku NSS ve věci *Českomoravská Olejářská* stěžovatel odmítá respektovat judikaturu NSS. Úvahy stěžovatele jsou navíc nesprávné, jelikož je nelogické, aby zákonodárce zamýšlel poskytnout ochranu jen jedné formě aktiv (finančním prostředkům), nikoliv však jiným. Exekuce se navíc může týkat jakéhokoliv majetku, nejen finančních prostředků. Žalovaný nesprávně zohledňuje pouze újmu materiální. Žalovaný se snaží domoci právní ochrany původnímu nezákonnému jednání, což je nepřijatelné. Zákonnou úpravou vlivu insolvenčního řízení na daňovou exekuci se žalovaný neřídil. Správce daně insolvenčnímu správci do majetkové podstaty dlužníka zadržované finanční prostředky nevydal a místo toho je 24. 11. 2015 započítal na úhradu doměřené daňové povinnosti. Takto postupoval přesto, že k tomuto datu nedisponoval pohledávkami způsobilými k započtení. Správce daně pokračoval v provádění

daňové exekuce, a proto je liché tvrzení žalovaného, že daňová exekuce po zahájení insolvenčního řízení není způsobilá vyvolat další negativní účinky. Zahájení insolvenčního řízení bez dalšího nechrání dlužníka od negativních vlivů zahájeného exekučního řízení.

[8] Stěžovatel v replice uvedl, že nepřezkoumatelnost může být spatřována i ve skutečnostech, které byly předmětem samotného merita věci. Z napadeného rozsudku totiž není zřejmé, jak krajský soud ke svým závěrům dospěl. Stěžovatel nezpochybňuje závěry rozsudku NSS ve věci *AB CHEMITRANS*, pouze se dovolává presumpce správnosti správních rozhodnutí. Výroky platebních výměrů odpovídaly postupu správce daně. K tvrzením žalobců ohledně vázanosti správních orgánů judikaturou NSS stěžovatel namítá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dříve než rozsudek NSS ve věci *Českomoravská Olejářská*. Vázanost právními závěry k okamžiku vydání žalobou napadeného rozhodnutí tak nelze dovozovat. Stěžovatel má za to, že by nyní rozhodující senát měl věc předložit rozšířenému senátu NSS. Nebrojí proti přiznávání ochrany veškerým druhům aktiv v rámci daňové exekuce. Brojí však proti výkladu NSS ve věci *Českomoravská Olejářská*, jež vede k nespravedlivým výsledkům. Úrok má odrážet pouze materiální újmu. Jinou újmu nelze spolehlivě paušalizovat. Stěžovatel v důsledku insolvenčního řízení žádným způsobem neomezil nárok žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[9] Stěžovatel si následně požádal o přiznání odkladného účinku spočívající v pozastavení účinků napadeného rozsudku a přednostní projednání věci. Nejvyšší správní soud žádosti vyhověl a kasační stížnost projednal přednostně, protože shledal, že jsou ve věci dány závažné důvody pro přednostní projednání spočívající především v probíhajícím insolvenčním řízení, které bylo zároveň jedním z důvodů pro přiznání odkladného účinku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci městský soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[12] Stěžovatel namítá, že krajský soud nerespektoval závěry v rozsudku NSS ve věci *Českomoravská Olejářská*, bod 30, dle kterého úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu má být daňovému subjektu přiznán toliko za dobu exekučního řízení. Pokud by na základě exekuce byla daň skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením neoprávněně vymožené částky, pak daňovému subjektu náleží nižší úrok dle § 254 odst. 1. Stěžovatel tak má za to, že v případě exekuce na příkazání jiné peněžité pohledávky končí exekuce vyplacením celé pohledávky poddlužníkem. Zásah do práv daňového subjektu tak nemůže dále plynout z neoprávněného vymáhání. Krajský soud v bodech 34 až 36 napadeného rozsudku konstatoval, že okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry nabyly právní moci, skončila neoprávněnost exekučního řízení. Žalobkyni proto náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně do 9. 6. 2016.

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobci vztáhli žalobní námitky stran konce úročení pouze ke skupině úroků č. 1, tedy úroků z vymožené částky, jež byla použita na úhradu daně (viz dále bod [17]). Z tabulky na str. 12 rozhodnutí správce daně, ovšem plyne, že správce daně provedl exekuci vztahující se k úrokům ve skupině č. 1 pouze prostřednictvím prodeje movitých věcí, či příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Vztahuje-li stěžovatel svoji kasační námitku k příkázání jiné peněžitě pohledávky a má-li za to, že krajský soud ve vztahu k tomuto způsobu pochybil, pak se mýlí, jelikož krajský soud se tímto způsobem provedení exekuce v rámci námitek ohledně konce úročení nezabýval a ani zabývat nemohl. Žalobci nespороvali konec doby úročení ve vztahu ke způsobu exekuce formou příkázáním jiné peněžitě pohledávky. K této námitce je nutno připomenout, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Tato kasační námitka se proto míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Námitka je tudíž nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

III. A Nepřezkoumatelnost

[14] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Tvrdí, že krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány jsou povinny žalobkyni vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu i za dobu po vydání po vydání finančních prostředků. Tento závěr ovšem nikterak neodůvodnil. Stěžovatel dále shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v jiné vadě řízení před soudem. Tvrdí, že krajský soud překročil meze soudního přezkumu dle § 75 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud nemohl učinit závěr, že zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti 9. 6. 2016, aniž by se nezabýval samotnými dodatečnými platebními výměry. Ty však žalobci napadli samostatnou žalobou a správní soudy je neshledaly nezákonnými. Krajský soud nesprávně přezkoumal dodatečné platební výměry a fakticky konstatoval jejich nesprávnost v otázce splatnosti stanovené daně, čímž překročil meze soudního přezkumu.

[15] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné tehdy, pokud by z něj nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (např. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu může způsobit i chybějící vypořádání zásadní argumentace žalovaného správního orgánu (viz rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2012, čj. 4 Ans 1/2012-41, *Filosofická fakulta UK*, ze dne 19. 12. 2019, čj. 8 As 320/2018-32, bod 21, nebo ze dne 11. 2. 2020, čj. 8 As 339/2018-35, bod 16).

[16] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud neodůvodnil závěr ohledně vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu i za dobu po vydání finančních prostředků. Krajský soud rovněž pominul, že správce daně jednotlivé úroky rozdělil do tří skupin v závislosti na jejich následném osudu. Správce daně přitom ke dni nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně již nedisponoval prostředky, které vydal

do majetkové podstaty či zástavnímu věřiteli. Krajský soud v bodě 32 napadeného rozsudku konstatoval, že dle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně do skončení neoprávněnosti exekučního řízení. Není tedy nutné, aby bylo exekuční řízení skončeno, pokud je v něm pokračováno z jiného (legitimního) důvodu. V bodech 33 až 37 napadeného rozsudku doplnil, že v nynější věci dodatečné platební výměry nabyly právní moci 9. 6. 2016, neboť tohoto dne bylo ukončeno přezkumné řízení. V souladu s § 168 odst. 4 daňového řízení tak tohoto dne pozbyly účinnosti zajišťovací příkazy, na základě kterých byly vydány exekuční příkazy. Okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry coby „nový“ exekuční titul pro výkon exekuce, nabyly právní moci, skončila neoprávněnost exekučního řízení. Právě do tohoto dne proto žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[17] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dostatečně odůvodnil své závěry ohledně toho, do kterého dne žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, jak plyne z výše uvedené rekapitulace. Za rozhodné považoval nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Nelze se ztotožnit se stěžovatelem, že krajský soud své závěry nedostatečně odůvodnil. Z námitek stěžovatele je zřejmé, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku shledává ve vztahu ke konci nároku žalobkyně na úroky ve skupině č. 2 a 3. Ze shrnutí žaloby (viz body 2 a 3 napadeného rozsudku) je zřejmé, že se krajský soud zabýval koncem doby úročení pouze ve vztahu k úrokům č. 1, tedy úroky, jež byly použity na úhradu daně. Žalobci totiž proti určení konce doby úročení ve vztahu k úrokům č. 2 a 3, tedy ve vztahu k prostředkům vydaným do majetkové podstaty a zástavnímu věřiteli, nebrojili. Byť žalobami vymezený rozsah soudního přezkumu plyne již z rekapitulace napadeného rozsudku, s ohledem na požadavek srozumitelnosti soudních rozhodnutí lze krajskému soudu vytknout, že v odůvodnění napadeného rozsudku mezi jednotlivými skupinami úroků již nerozlišoval, což snižuje srozumitelnost napadeného rozsudku. To však nic nemění na závěru, že se krajský soud v rámci námitek o konci doby úročení skupinami úroků č. 2 a 3 nezabýval. Nelze se proto ztotožnit se stěžovatelem v tom, že krajský soud své závěry ve vztahu k těmto skupinám úroků neodůvodnil.

[18] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou v rámci stanovení konce doby úročení u finančních prostředků, které byly převedeny na úhradu stanovené daně. Krajský soud totiž překročil rámeček soudního přezkumu, pokud přezkoumal dodatečné platební výměry a shledal je vadnými. Ty však žalobci napadli samostatnou žalobou. Stěžovatel rovněž poukazuje na rozsudky NSS ze dne 21. 10. 2015, čj. 2 Afs 140/2015-70, CZT, a ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS, *HORNBACH*, s tvrzením, že správní soudy i správní orgány jsou v rozhodovací činnosti povinny respektovat rozhodnutí, kterým svědčí presumpce správnosti. Dále má za to, že krajský soud nerespektoval skutkový a právní stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Stěžovatel přitom vycházel ze zásady presumpce správnosti správních aktů.

[19] Krajský soud v bodech 34 až 36 napadeného rozsudku, s odkazem na rozsudek NSS ve věci *AB CHEMITRANS*, konstatoval, že splatnost daně je vázána na právní moc rozhodnutí, kterým byla daň stanovena, v nyní posuzované věci dodatečných platebních výměrů. Ty nabyly právní moci 9. 6. 2016, neboť tímto dnem bylo ukončeno přezkumné řízení. Stejného dne tak v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu pozbyly účinnosti zajišťovací příkazy, na základě kterých byly vydány exekuční příkazy. Okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry nabyly právní moci, skončila neoprávněnost exekučního

pokračování

řízení. Právě do tohoto dne proto podle krajského soudu žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Krajský soud dále dodal, že o datu nabytí právní moci navíc není sporu, jak plyne z bodu 25 napadeného rozhodnutí.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že dodatečné platební výměry, které jsou součástí spisu, ve výrocích vymezily splatnost doměřené daně včetně penále ihned po jejich doručení. Dodatečné platební výměry byly samostatně přezkoumány stěžovatelem v rámci odvolacího řízení, správními soudy a Ústavním soudem. V přezkumu obstály a nedošlo tudíž k jejich zrušení. Obecně lze přisvědčit stěžovateli, že dodatečné platební výměry je nutné považovat za správné v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů.

[21] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*, na který se krajský soud odkazoval, zabýval otázkou, zda byl žalovaný oprávněn vydat exekuční příkazy. Ve věci musel provést úvahu, zda dodatečné platební výměry ke dni vydání exekučních příkazů nabyly právní moci. Nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, z povahy věci, v těchto rozhodnutích přímo stanoveno není. V nyní posuzované věci je ovšem předmětem sporu pouze to, za jaké období náleží žalobkyni úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Za rozhodnou okolnost krajský soud považoval splatnost dodatečných platebních výměrů, která je dle něj odvozena od nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Jejich splatnost byla ovšem stanovena přímo ve výrocích dodatečných platebních výměrů. Tím se nyní posuzovaná věc liší od rozsudku NSS ve věci *AB CHEMITRANS*.

[22] Nejvyšší správní soud dále nepřehlédl, že z bodu 25 napadeného rozhodnutí plyne, že dodatečné platební výměry nabyly právní moci v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu (z čehož lze dovodit, že se jedná o 9. 6. 2016). Nelze však pominout ani to, že se žalovaný v bodech 32 a 34 napadeného rozhodnutí výslovně odkazoval na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Z ní vyvodil, že pokud dodatečné platební výměry nebyly shledány jako nezákonné, je jimi vázán a z tohoto důvodu stanovil úrok ke skupině č. 1 do dne, kdy byla část jistoty převedena na úhradu stanovené daně. Lze tak mít za to, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí sice konstatoval stejný okamžik nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů jako později krajský soud. Jejich splatnost ovšem posoudil, na rozdíl od krajského soudu, v souladu s výrokem samotných dodatečných platebních výměrů. Totožnou argumentaci žalovaný uvedl také ve vyjádření k žalobě.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že argumentace stěžovatele a jím odkazovaná judikatura zjevně nejsou pro danou věc bez významu. Byť obecně platí, že soud je povinen reagovat zejména na námitky žalobce, v souladu se zásadou rovnosti dle § 36 odst. 1 s. ř. s. nemůže argumentaci žalovaného zcela pominout (rozsudky NSS ve věcech *Filosofická fakulta UK*, sp. zn. 8 As 320/2018, bod 21, a sp. zn. 8 As 339/2018, bod 16). Nejvyšší správní soud dodává, že výše uvedené platí především v řízení nalézacím, avšak ani v řízení o žalobě proti správnímu orgánu nemůže soud argumentaci žalovaného zcela ignorovat (srov. Sochorová, V. In: Blažek, T., Jirásek, J. a kol. *Soudní řád správní*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016). V nyní posuzované věci stěžovatel opakovaně poukazyval na to, že vycházel ze zásady presumpce správnosti správních rozhodnutí při stanovení data splatnosti. Tuto argumentaci uvedl nejen v napadeném rozhodnutí, ale také ve vyjádření k žalobě. Jestliže se k této argumentaci stěžovatele krajský soud nijak nevyjádřil, nelze než uzavřít, že tím zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Jelikož se zjevně jednalo o

otázku pro posouzení dané věci významnou, je třeba trvat na tom, aby se krajský soud danou argumentací (včetně odkazů na judikaturu) řádně zabýval. Nejvyšší správní soud se proto nemůže dále zabývat věcnými námitky stěžovatele mířícími do určení konce doby úročení. Zjištěná nepřezkoumatelnost však nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby posoudil námitky mířící do počátku úročení, jelikož stěžovatelem uplatněné kasační námitky spočívají v relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích.

III. B Počátek úročení

[24] Stěžovatel dále namítá, že rozsudek krajského soudu je nezákonný. Krajský soud aplikoval § 254 odst. 2 daňového řádu v rozporu se smyslem a účelem zákona. Vydání exekučního příkazu nevyvolává negativní účinky, k těm dojde až jeho doručením. Výklad přijatý NSS ve věci *Českomoravská Olejářská* vede k naplnění účelu zákona pouze v případě daňové exekuce prováděné příkázáním pohledávky z účtu a prodejem movitých věcí.

[25] Krajský soud v bodě 30 napadeného rozsudku konstatoval, že daňové orgány nesprávně spojily počátek doby úročení s okamžikem připsání vymožené částky na účet správce daně. Z jazykového výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že žalobkyni náleží úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. To je zahájeno již vydáním exekučních příkazů, nikoliv jejím vymožením či připsáním na účet. Již vydáním exekučních příkazů totiž dochází k zásahu do vlastnického práva. V bodě 31 napadeného rozsudku dodal, že minimálně ve dvou případech správce daně nesprávně stanovil počátek úročení. Ostatní exekuční příkazy nejsou součástí správního spisu, tudíž je nebylo možné ověřit.

[26] Dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platí, že *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[27] Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že *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.*

[28] Nejvyšší správní soud se otázkou stanovení počátku běhu období, za něž má být úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán, zabýval již v rozsudku ve věci *Českomoravská Olejářská*. Z něj plyne, že jazykový výklad § 254 odst. 2 daňového řádu je jednoznačný a nevyvolává nutnost užití jiných výkladových metod. Účelem tohoto ustanovení je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat. Zásah do vlastnického práva se neděje až po dokončení exekuce a připsání finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. Jakkoli je totiž v

pokračování

přuběhu tohoto řízení samotné „holé“ vlastnické právo daňového subjektu zachováno, toto právo je významně omezeno.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na jednotlivé způsoby daňové exekuce (viz bod [5]) a tvrdí, že závěry NSS v rozsudku ve věci *Českomoravská Olejářská* ve vztahu ke všem způsobům provádění exekuce neobstojí.

[30] Nejvyšší správní soud se obecně ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že v některých konkrétních situacích přiznání úroku dle výše uvedeného rozsudku nemusí zcela přesně reflektovat cenu peněz, a tedy skutečně vzniklou újmu. Z toho ovšem nelze vyvodit, že by závěry NSS v rozsudku ve věci *Českomoravská Olejářská* byly v rozporu se smyslem a účelem zákona. Výkladem stěžovatele, dle kterého by se úrok měl vztahovat pouze ke skutečně vzniklé škodě, by bylo prakticky nepředvídatelné, za jak dlouhou dobu daňovému subjektu tento úrok náleží. Stěžovatel ani nikterak nerozvedl jakým způsobem by měl být počátek úročení stanoven tak, aby alespoň rámcově odpovídal zákonnému textu. Pouze na příkladech uvedl, jak jednotlivé druhy exekucí mohou mít odlišný dopad do majetkové sféry dlužníka. Z textu zákona ovšem neplynou specifická pravidla pro jednotlivé druhy exekuce. Stěžovatel ve svých úvahách navíc prakticky zaměňuje paušalizovanou náhradu škody a skutečnou škodou. Smyslem úroku z prodlení, jako paušalizované náhrady škody, totiž je nahrazení škody v předem stanovené výši bez nutnosti komplikovaného dokazování skutečné škody. Skutečná škoda pro stanovení úroků z prodlení proto není rozhodná.

[31] Z výše uvedeného lze dospět k závěru, že zákonodárce pro zachování právní jistoty daňových subjektů stanovil počátek úročení již od zahájení exekučního řízení. Z § 178 odst. 1 daňového řádu přitom plyne, že zahájení exekučního řízení je navázáno na vydání exekučního příkazu, nikoliv na jeho doručení. Jazykový výklad tohoto ustanovení je přitom jednoznačný a neumožňuje jakékoliv odchylky. Z těchto důvodů nemůže NSS přisvědčit námitkám stěžovatele, že krajský soud nesprávně stanovil počátek úročení. Nejvyšší správní soud navíc neshledává důvod k odchýlení se od své předchozí judikatury.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného důvodu dospěl k závěru, že je kasační stížnost částečně důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. května 2023

Petr Mikeš
předseda senátu