



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Ing. Martin Divišek s. r. o.**, IČO 25961641
sídlem Zapečská 68, 503 51 Chlumeck nad Cidlinou
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2022, č. j. 104819/22/4300-12711-208880,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací přeplatek na soudním poplatku ve výši 2 000 Kč.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V dané věci soud posuzoval především otázku, v jaké výši má žalovaný předepsat žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive úrok z nesprávně stanovené daně.

Žalobci vznikl nárok na tento úrok v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012.

2. Ve dnech 5. 2. a 23. 3. 2015 žalovaný zahájil u žalobce daňové kontroly na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. Na základě skutečností zjištěných v průběhu těchto daňových kontrol žalovaný nejprve dne 4. 5. 2015 vydal zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za uvedená zdaňovací období. Dne 23. 3. 2016 pak žalovaný vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil DPH za únor až prosinec 2012 a zároveň za únor 2013. Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství („OFŘ“) rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 28. 12. 2017.
3. Krajský soud v Hradci Králové však rozsudkem ze dne 31. 1. 2020, č. j. 31 Af 13/2018 – 73, zrušil uvedené rozhodnutí OFŘ a věc vrátil OFŘ k dalšímu řízení.
4. OFŘ poté dne 14. 3. 2022 rozhodlo o odvolání ve věci DPH za únor a březen 2012, a to tak, že podanému odvolání vyhovělo a příslušné dodatečné platební výměry zrušilo. V návaznosti na toto rozhodnutí žalovaný předepsal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), ve znění účinném do 31. 12. 2020, a úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Úrok byl předepsán v celkové výši 3 990 200 Kč. Žalovaný informoval žalobce o předpisu úroku vyrozuměním ze dne 5. 4. 2022 („vyrozumění I.“).
5. O odvolání ve věci DPH za duben až červenec 2012 OFŘ rozhodlo dne 10. 5. 2022. Také v tomto případě vyhovělo odvolání a zrušilo příslušné dodatečné platební výměry. Rovněž v návaznosti na toto rozhodnutí žalovaný předepsal žalobci úrok podle § 254 daňového řádu, v daném případě v celkové výši 13 562 072 Kč. Žalovaný informoval žalobce o předpisu tohoto úroku vyrozuměním ze dne 24. 5. 2022 („vyrozumění II.“).
6. Žalobce podal proti vyrozumění I. a II. námitky ve smyslu § 159 daňového řádu, o nichž žalovaný vydal společné rozhodnutí – v záhlaví specifikovaným rozhodnutím tyto námitky zamítl. Žalobce napadl dané rozhodnutí žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

7. Žalobce úvodem konstatoval, že mezi ním a žalovaným není sporná otázka, z jaké částky má být úrok vyplácen, ale otázka, odkdy a v jaké výši nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vznikl. Žalobce se domáhá toho, aby krajský soud žalovanému přikázal, že má pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně jako okamžik počátku úročení určit den, kdy došlo k inkasování finančních prostředků autoritativním úkonem správce daně. Nikoliv až den oznámení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2012, jak dovozuje žalovaný (k čemuž došlo dne 28. 12. 2017). Současně se žalobce domáhá toho, aby žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že veškeré finanční prostředky inkasoval formou autoritativního výkonu rozhodnutí, což žalobci zakládá nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně.
8. Žalovaný totiž při určování výše úroku (dle žalobce v rozporu s daňovým řádem i svými vlastními dřívějšími závěry) vůbec nezohlednil skutečnost, že ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů vydal celkem 11 zajišťovacích příkazů na DPH za

zdaňovací období únor až prosinec 2012. Prostřednictvím exekučních příkazů, které vydal v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy, pak žalovaný exekvoval z majetku žalobce v období od 3. 6. 2015 do 1. 9. 2015 částku v celkové výši 21 932 032,93 Kč. Žalovaný následně započítal tyto finanční prostředky na úhradu doměřené daně. Žalobce současně v období před vydáním zajišťovacích příkazů uhradil v prospěch správce daně částku v celkové výši 31 646 729 Kč, přičemž žalovaný autoritativně započítal tuto úhradu na vydané zajišťovací příkazy. A tedy minimálně z části následně započítal uvedenou částku i na doměřené daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012.

9. Žalobce zdůraznil, že v současnosti neexistují rozhodnutí, která by určovala jeho daňovou povinnost na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Z výše shrnutých skutečností pak žalobce dovozuje, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně již od okamžiku, kdy žalovaný exekvoval konkrétní finanční prostředky v přímé souvislosti s budoucím doměřením DPH za uvedená zdaňovací období.
10. Podle žalobce dále platí, že pokud byla vůči jeho majetku nařízena daňová exekuce, pak mají exekuční povahu i ty úkony, které jinak v obecné rovině nelze považovat za výkon daňové exekuce (např. převedení přeplatku, který měl u jiného správce daně). Žalobce považuje za absurdní názor, že pokud v rámci zahájené daňové exekuce správce daně požádá jiného správce daně o převedení přeplatku ve svůj prospěch, nejsou takto inkasované finanční prostředky výtěžkem daňové exekuce. V posuzovaném případě došlo konkrétně k převedení žalobcova přeplatku, který měl u Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (žalobce zde měl složenou kauci distributora PHM ve výši 20 000 000 Kč a další přeplatek ve výši 1 873 255 Kč). V době převádění přeplatku byla proti žalobci vedena exekuce, a tak měl tento úkon povahu exekučního úkonu.
11. V opačném případě by žalobce byl znevýhodněn proti jiným distributorům PHM, kteří zvolili vůči celní správě zajištění kauce formou bankovní záruky (pokud by se správce daně za těchto okolností domáhal výplaty bankovní záruky, musel by příslušnou banku vyzvat k plnění prostřednictvím exekuční výzvy k příkázání jiné peněžité pohledávky).
12. Pokud tedy správce daně zahájí daňovou exekuci, pak dle žalobce veškeré finanční prostředky, které v rozhodné době, tj. v době vedení daňové exekuce, inkasuje, jsou finanční prostředky inkasované exekučně. Tudíž má žalobci z takto inkasovaných finančních prostředků náležet nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně.
13. Žalobce proto konkrétně požaduje úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne, kdy byla nezákonně provedena exekuce jednotlivých finančních prostředků, až do okamžiku jejich vrácení. Správce daně inkasoval od žalobce finanční prostředky v různých dnech, které jednoznačně plynou ze spisu správce daně. Žalobce má zároveň s ohledem na exekuční povahu provedení úhrady doměřených daňových povinností za to, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně vždy ve zvýšené výši. Tedy úrok stanovený podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, od okamžiku exekvování jednotlivých částek, do 31. 12. 2020. A úrok podle § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, za období od 1. 1. 2021 až do vyplacení přeplatku v jeho prospěch.
14. Na uvedených závěrech dle žalobce nemůže nic změnit ani skutečnost, že zmiňované zajišťovací příkazy nebyly zrušeny (OFŘ zamítlo odvolání podaná proti zajišťovacím příkazům a žalobce již nebrojil žalobou proti tomuto rozhodnutí OFŘ). Základním

předpokladem vydání zákonných zajišťovacích příkazů je totiž, kromě jiného, budoucí (zákonně) stanovení daně. Jinými slovy, musí zde vždy být dán alespoň dílčí předpoklad budoucího zákonného doměření daně. Jestliže však v důsledku rozhodnutí správních soudů bylo deklarováno, že žádná žalobcova povinnost na DPH za příslušná zdaňovací období nevznikla, pak zde nebyl dán ani onen dílčí předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů. V souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. je přitom krajský soud oprávněn učinit si o otázce zákonnosti zajišťovacích příkazů vlastní úsudek, byť je žalobce samostatně nenapadl správní žalobou.

15. Žalobce dále namítl, že žalovaný posuzuje splatnost dodatečných platebních výměrů nekonzistentně a účelově. Pro účely výpočtu úroku vychází z toho, že dodatečné platební výměry měly být splatné až dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání. V rozhodnutí o námitce ze dne 20. 5. 2020 a ve vyrozumění o přeplatku ze dne 16. 6. 2022 však žalovaný uváděl, že dodatečné platební výměry byly splatné již okamžikem jejich doručení, tj. ke dni 2. 4. 2016. Žalobce tak nabyl očekávání, že žalovaný bude počítat úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším od okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů (pokud by neměl tento úrok žalobci náležet již od okamžiku exekvování finančních prostředků v důsledku vydaných exekučních příkazů na základě zajišťovacích příkazů).
16. Podle názoru žalobce není možné ignorovat dřívější postupy žalovaného, který žalobci nevyplatil požadované finanční prostředky po zrušení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům krajským soudem (tj. po vydání rozsudku č. j. 31 Af 13/2018 – 73). Žalovaný tento postup odůvodňoval (dle žalobce účelově a nesprávně) právě tím, že splatnost dodatečných platebních výměrů měla být v případě žalobce odlišná. Takový postup má znaky libovůle.
17. Pro účely výplaty úroku z neoprávněného jednání správce daně pak žalovaný „objevil“ (k překvapení žalobce) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, věc *AB CHEMITRANS*. Právní názor vyslovený v tomto rozsudku je pro správce daně v nynější věci jistě výhodnější. Nicméně v jiných věcech totožný správce daně závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *AB CHEMITRANS* cíleně ignoroval.
18. Žalobce je tedy názoru, že pokud žalovaný vycházel pro účely vrácení přeplatku ze splatnosti dodatečných platebních výměrů, která měla nastat okamžikem jejich doručení, pak se tato skutečnost měla projevit i při určování výše úroku z neoprávněného jednání správce daně.
19. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný autoritativně započítal na úhradu doměřených povinností na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012 i finanční prostředky, jež měly být žalobci vráceny v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009. V souvislosti se zrušením uvedených dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 měly být žalobci dne 1. 3. 2020 vráceny na zaplacené jistiny, penále a úrocích z prodloužení finanční prostředky v celkové výši 31 646 729 Kč. Tyto finanční prostředky si však žalovaný nezákonně ponechal a započítal je na povinnosti na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Podle žalobce tak učinil formou autoritativního výkonu rozhodnutí, tj. exekučně. Tuto skutečnost dosvědčuje i postup žalovaného, který žalobci finanční prostředky vzdor jeho žádosti nevrátil, jak plyne z rozhodnutí o námitkách ze

dne 20. 5. 2020. Žalovaný současně v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 přiznal žalobci dne 25. 11. 2020 úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 24 446 336 Kč. I tyto finanční prostředky si však žalovaný nezákonně ponechal a započítal je na povinnosti na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012

20. Žalobce tak má za to, že žalovaný pochybil i při započtení částek ve výši 31 646 729 Kč a 24 446 336 Kč na doměřené povinnosti na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Jedná se o další důvod pro uplatnění vyššího úroku z neoprávněného jednání správce.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a dalších podání žalobce

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně konstatoval, že žalobce fakticky požaduje úročit částky v souhrnu značně převyšující jistinu, ze které vycházel žalovaný (byť v žalobě uvedl, že částka, respektive jistina, z níž má být vypočítán úrok podle § 254 daňového řádu, není sporná). Následně žalovaný popsal, jakým způsobem postupoval při výpočtu úroku, a vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám.
22. K počátku úročení žalovaný uvedl, že přeplatek vzniklý v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 nebyl použit na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012 (jak vyplývá z tabulky, která je součástí vyjádření). Tvrzení o použití přeplatku v souvislosti se zrušením rozhodnutí žalovaného tak neodpovídá skutečnosti. Na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012 byly částečně použity dobrovolné platby žalobce, které byly učiněny již v roce 2014 (tj. před zahájením zajišťovací exekuce), dále část výnosu ze zajišťovací exekuce a část přeplatku převedeného Celním úřadem pro Královéhradecký kraj.
23. Žalovaný zdůraznil, že skutečnost, že žalobce byl povinen nezákonně stanovenou daň uhradit, je základní podmínkou pro přiznání nároku na úrok dle § 254 daňového řádu. Předmětné ustanovení ovšem výslovně uvádí, že úrok vzniká ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Jinak řečeno úrok dle § 254 daňového řádu může nejdříve vzniknout den následující po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, což se týká i částek, které byly žalobcem uhrazeny přede dnem splatnosti daně nebo na základě zákonné zajišťovací exekuce.
24. Navíc nelze souhlasit se závěrem žalobce, že postup žalovaného dle § 152 a násl. daňového řádu odpovídá vybrání daňové povinností skrze exekuční příkazy. I v případě základní skutkové podstaty dle § 254 daňového řádu nelze hovořit o dobrovolné úhradě daně. Vždy zde musí existovat základní podmínka, a to že byl žalobce povinen nesprávně stanovenou daň uhradit. Daňová povinnost je tedy vždy uhrazena na základě autoritativního úkonu, resp. zákonného postupu žalovaného. Dvojnásobná výše úroku dle § 254 daňového řádu náleží daňovému subjektu toliko v situaci, kdy bylo vedeno neoprávněné exekuční řízení. Tedy v situaci, kdy je významně zasaženo do práva daňového subjektu vlastnit majetek, což je patrné ze systematiky daného ustanovení. Postup žalovaného dle § 152 a násl. daňového řádu tedy bez dalšího nezakládá žalobci nárok na úrok v dvojnásobné výši.

25. K námitkám týkajícím se zajišťovací exekuce žalovaný uvedl, že zákonnost zajišťovacího příkazu není podmíněna následnou zákonností zajištěné daně. Daňový řád i judikatura počítají s tím, že daň lze stanovit v jiné než zajištěné výši. Pro vydání zajišťovacího příkazu musí být naplněny specifické podmínky, a to jednak existence důvodného předpokladu stanovení daně a dále odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Předmětné zajišťovací příkazy naplnily všechny podmínky pro jejich vydání, což potvrdilo i OFŘ. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že následné nesprávné stanovení daně způsobí neoprávněnost vedení exekučního řízení (resp. zajištění daně). Následné vyslovení nezákonnosti dodatečných platebních výměrů nemění nic na faktu, že dané zajišťovací příkazy (tehdy platné a účinné exekuční tituly) nebyly k dnešnímu dni zrušeny či změněny. Neexistuje tedy důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku ve dvojnásobné výši (tj. neoprávněně vedené exekuční řízení). Vznik úroku dle § 254 daňového řádu způsobilo až zrušení dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě žalovaný neoprávněně držel předmětnou daň od okamžiku jejího pravomocného stanovení (srov. 168 odst. 4 daňového řádu).
26. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že postupuje nekonzistentně při určování data splatnosti dodatečných platebních výměrů.
27. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného *replikou ze dne 23. 3. 2023*. V této replice předně konstatoval, že žalovaný vykládá jeho argumentaci týkající se jistiny úroku z neoprávněného jednání správce daně nesprávně. Jistina doměřených povinností na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012 skutečně tvoří částka 24 905 939 Kč. Žalobce se nicméně nedomáhá úročení toliko jistiny doměřené daně, ale všech finančních prostředků, které žalovaný inkasoval v souvislosti s doměřením daně. Základ (jistinu) úroku z neoprávněného jednání správce daně tedy tvoří součet finančních prostředků uhrazených žalobcem na jistině doměřené DPH, penále na DPH a úroku z prodlení na DPH (vždy za zdaňovací období únor až červenec 2012).
28. Ze spisu žalovaného jasně plynou okamžiky, kdy žalovaný inkasoval finanční prostředky od žalobce. Žalobce tyto okamžiky nezpochybňuje a svou argumentaci koncipoval s ohledem na uvedenou skutečnost. Uvádí-li v žalobě pojem jistina, má tím na mysli jistinu (základ) úroku z neoprávněného jednání správce daně.
29. Žalobce dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že nevyužil přeplatek vzniklý v souvislosti s vrácením finančních prostředků, které žalobce uhradil v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009, k úhradě povinností na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Žalovaný použil tento přeplatek mj. na úhradu úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012, a to ke dni 1. 3. 2020, respektive ke dni 2. 3. 2020. Tato skutečnost plyne z vyrozumění žalovaného ze dne 5. 4. 2022 a ze dne 24. 5. 2022, tabulka nacházející se ve vyjádření žalovaného k žalobě to ale vůbec nezohledňuje.
30. Postup žalovaného byl nejspíše přímou reakcí na to, že OFŘ zrušilo doměřením DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020. Žalobce pak dne 13. 3. 2020 podal žádost o vyplacení přeplatku na DPH za uvedená zdaňovací období. V době podání této žádosti přitom žalobci nebyla stanovena ani povinnost na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013 (krajský soud rozsudkem ze dne 31. 1. 2020 zrušil rozhodnutí OFŘ ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013). Navzdory tomu žalovaný

nevyplatil žalobci požadovaný přeplatek, ale použil jej výše specifikovaným způsobem, o čemž svědčí rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 20. 5. 2020. Postup žalovaného tak materiálně odpovídal exekuci a dosvědčuje důvodnost požadavku žalobce na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně.

31. Žalobce dále setrval na názoru, že žalovaný posuzoval splatnost dodatečných platebních výměrů účelově. Při posuzování žádostí o vyplacení přeplatku z roku 2020 ignoroval důsledky rozsudku Nejvyššího správního soudu *AB CHEMITRANS* pro splatnost daňových povinností a žalobcovým žádostem o vyplacení přeplatku nevyhověl. Nyní však žalovaný na uvedený rozsudek odkazuje a tvrdí, že jej respektuje. Jestliže však žalovaný ve vztahu k žádostem o vyplacení přeplatku dovozoval, že okamžik splatnosti dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013 měl nastat v okamžiku jejich vydání, měl žalovaný přinejmenším tuto skutečnost „uznat“ i pro účely určení počátku úročení úroku z neoprávněného jednání správce daně.
32. Dne 19. 5. 2023 žalobce zaslal soudu *doplnění žaloby*. V tomto podání poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 – 41, který považuje za relevantní i pro nyní projednávanou věc. Podle žalobce zde NSS vyjasnil otázku, jaké jsou dopady výkladu provedeného v rozsudku *AB CHEMITRANS* na nynější věc. Závěry NSS ale nevyklučují žalobcovu argumentaci, že finanční orgány posuzovaly okamžik stanovení daně *ad hoc* účelově tak, aby nedošlo k vyplacení finančních prostředků žalobci. Žalobce tak i přes vyjasnění dané otázky trvá na tom, že je žalovaný povinen žalobci hradit úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším za období od doručení dodatečných platebních výměrů dne 2. 4. 2016.
33. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41 dále zabýval tím, jaké důsledky bude mít postup správce daně, pokud převede finanční prostředky z účtu určeného pro deponování finančních prostředků získaných (vymožených) na základě zajišťovacích příkazů, na daňový účet vedený pro účely DPH v době, kdy ještě dodatečné platební výměry nenabydou právní moci (a kdy tudíž nejsou způsobilým exekučním titulem). Ze závěrů, k nimž NSS dospěl, žalobce dovozuje, že v nynější věci žalovaný držel jeho finanční prostředky v souvislosti s nezákonným doměřením DPH přinejmenším již ode dne 2. 4. 2016. Právě tohoto dne totiž žalovaný doručil žalobci dodatečné platební výměry, zároveň bez existence odpovídajícího, tj. pravomocného právního titulu, nezákonně „přetituloval“ držení finančních prostředků ze zajišťovacích příkazů na dosud nepravomocné dodatečné platební výměry. Žalobci má proto náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším za období od 2. 4. 2016.
34. Žalobce je názoru, že žalovaný nebyl v časovém období od 2. 4. 2016 do 27. 12. 2017 na základě dodatečných platebních výměrů oprávněn nejen držet, ale ani inkasovat a exektovat jakékoliv finanční prostředky. Pokud tak žalovaný činil, jednal v rozporu se zákonem a založil žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně „z jiného titulu“, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41.
35. Žalovaný dle žalobce vedl v souvislosti s dodatečnými platebními výměry nezákonnou exekuci přinejmenším od 3. 4. 2016, odkdy stanovil účinnost jednotlivých rozhodnutí o změně exekučního titulu ze zajišťovacích příkazů na dodatečné platební výměry. Tuto argumentační alternativu žalobce uplatňuje pro případ, že se krajský soud neztotožní s

dříve uplatněnou argumentací žalobce o nezákonnosti zajišťovacích příkazů a všech návazných exekučních úkonů.

36. Žalobce doplnil, že rozsudek č. j. 4 Afs 42/2023 – 41 nemá právní význam jen z hlediska určení zákonné délky doby úročení, ale je významný i z hlediska posouzení nároku na „zvýšenou“ výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud totiž přiřkl relevanci z hlediska přiznání „zvýšeného“ úroku nejen úkonům výslovně označovaným za úkony exekuční, nýbrž nárok na „zvýšený“ úrok přiznal i u finančních prostředků inkasovaných v době vedené exekuce i formou „běžného“ převodu přeplatku. Žalobce tudíž namítl, že postupy žalovaného mu založily nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve zvýšené úrovni. Žalovaný totiž veškeré finanční prostředky, které kdy od žalobce inkasoval, získal prostřednictvím neoprávněného vymáhání. Žalovaný v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů vedl exekuci mj. na základě exekučního příkazu ze dne 4. 5. 2015. Ke dni 3. 4. 2016 změnil exekuční titul ze zajišťovacího příkazu na vykonatelný dodatečný platební výměr. Žalovaný tak vedl s žalobcem exekuční řízení přinejmenším od 4. 5. 2015 do 13. 3. 2020, kdy žalobci doručil poslední rozhodnutí o zastavení exekuce. Žalobce má za to, že pokud je vedena exekuce, je na žalobci neoprávněně vymáháno, a proto je nutné veškeré finanční prostředky inkasované a držené finančními orgány v době vedení exekuce považovat za neoprávněně vymožené, což ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud.
37. Exekuční povahu mělo navíc také inkaso finančních prostředků z kauce distributora PHM či nevyplacení jiných přeplatků, jak rovněž potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41.

IV. Ústní jednání

38. Během jednání konaného dne 24. 5. 2023 zástupce žalobce shrnul argumentaci uplatněnou v žalobě a ve svých dalších podáních. Doplnil, že pan Ing. M. D. vnímal způsob, jakým byly vůči jeho společnosti vydány zajišťovací příkazy, jako velmi invazivní zásah do jeho podnikání. A byť se jedná spíše o mimoprávní argument, také proto je názoru, že by žalobci měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve zvýšené výši a již za dobu od vydání exekučních příkazů navazujících na zmíněné zajišťovací příkazy. Následně připojil svůj spíše osobní pohled na věc pan Ing. M. D. Pověřená pracovnice žalovaného poté shrnula argumentaci uplatněnou žalovaným v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.
39. K dotazu soudu zástupce žalobce i pověřená pracovnice žalovaného potvrdili, že mezi účastníky není sporná otázka, z jaké částky má být úrok vyplácen, ale otázka, odkdy a v jaké výši nárok z neoprávněného jednání správce daně vznikl. Nejasnosti, které ohledně toho mezi účastníky v průběhu soudního řízení vyvstaly, již byly odstraněny. Soud se dále dotázal, zda žalovaný rozporuje tvrzení žalobce, že přeplatek vzniklý vrácením finančních prostředků, které žalobce uhradil v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009, byl využit k úhradě povinností žalobce na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Žalobce poukazyval na skutečnost, že žalovaný použil tento přeplatek mj. na úhradu úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Pověřená pracovnice žalovaného k tomu uvedla, že také v této otázce se jednalo spíše o nedorozumění mezi účastníky. Žalovaný tedy nijak nerozporuje uvedené tvrzení žalobce.

40. Soud následně konstatoval podstatný obsah listin, které žalobce přiložil k doplnění žaloby ze dne 19. 5. 2023 – výpisu z osobního daňového účtu žalobce na DPH, rozhodnutí o změně exekučních titulů, rozhodnutí o zastavení exekuce a časové osy rozhodných událostí a postupů a žalovaného. K výpisu z osobního daňového účtu poté zástupce žalobce doplnil, že je z něj vidět jednak „vyměření“ daňové povinnosti ke 2. 4. 2016, jednak k témuž dni převedení inkasovaných finančních prostředků z účtu určeného pro deponování finančních prostředků získaných na základě zajišťovacích příkazů na daňový účet vedený pro účely DPH.
41. Pověřená pracovnice žalovaného se poté vyjádřila k rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 42/2023 – 41. Podle jejího názoru potvrzuje správnost konání žalovaného, neboť dělicí čáru mezi neoprávněným vymáháním a nesprávně stanovenou daní umísťuje do momentu, kdy platební výměry nabyly právní moci. Argumentace žalobce, podle níž převod finančních prostředků je nutné považovat za exekuci, není relevantní v nyní posuzované věci, protože zajišťovací příkazy v tomto případě nebyly zrušeny.

V. Posouzení věci krajským soudem

42. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
43. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive úrok z nesprávně stanovené daně, a to v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012. Nesporné je také to, z jaké částky má být úrok vyplácen. Naopak sporná je otázka, odkdy a v jaké výši nárok na tento úrok vznikl.
44. Žalovaný při výpočtu úroku aplikoval předně § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle tohoto ustanovení 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.
45. Úrok dle tohoto ustanovení žalovaný přiznal žalobci od okamžiku, kdy byl žalobce na základě zrušených dodatečných platebních výměrů povinen uhradit daň, tj. ode dne právní moci těchto dodatečných platebních výměrů.
46. Na období od 1. 1. 2021 žalovaný aplikoval § 254 daňového řádu ve znění po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Dospěl k závěru, že žalobci vznikl nárok na přiznání úroku z nesprávně stanovené daně dle uvedeného ustanovení, jelikož byla uhrazena část daně, o kterou byla následně snížena daň stanovená z moci úřední, a to od 1. 1. 2021 do dne vrácení, použití nebo převedení nesprávně uhrazené daně. Úrok za toto období žalovaný předepsal ve výši odpovídající výši úroku z prodlení.

47. Žalovaný zároveň neshledal důvody pro přiznání zvýšeného úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, respektive dle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění po novele.
48. Žalobce se domáhá předně toho, aby krajský soud žalovanému přikázal, že má pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně jako okamžik počátku úročení určit den, kdy došlo k inkasování finančních prostředků autoritativním úkonem správce daně. Nikoliv až den oznámení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Současně se žalobce domáhá toho, aby mu byl přiznán nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive zvýšený úrok z nesprávně stanovené daně.
49. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou.
50. Účelem úpravy obsažené v § 254 daňového řádu je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36).
51. Ustanovení § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) upravuje dvě odlišné situace a z toho vyplývající rozdílná časová období, za které náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle odst. 1 je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), podle odst. 2 je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). Zvýšený úrok dle odst. 2 je pak třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 – 28, a ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 61).
52. Nezbytnou podmínkou pro přiznání zvýšeného úroku dle odst. 2 ovšem je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, respektive bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 170/2015 – 28). Tato nezákonnost může být způsobena buď nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně (neoprávněnost exekuce je tak důsledkem nezákonnosti exekučního titulu), nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (rozsudky NSS ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 – 53, a ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 – 41).
53. Uvedené závěry týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně a rozlišení mezi úrokem v základní výši dle § 254 odst. 1 a ve zvýšené výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 lze dle názoru krajského soudu přiměřeně použít i na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu ve znění po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb.
54. Žalobce předně namítl, že žalovaný ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů vydal zajišťovací příkazy na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. V návaznosti na tyto zajišťovací příkazy vydal exekuční příkazy a vedl vůči žalobci exekuci. Na vydané zajišťovací žalovaný autoritativně započítal také finanční prostředky, které žalobce vůči správci daně uhradil ještě před vydáním zajišťovacích příkazů. Žalobce tedy

dovozuje, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně již od okamžiku, kdy žalovaný exekvoval konkrétní finanční prostředky v přímé souvislosti s budoucím doměřením DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012.

55. Krajský soud těmto námitkám nepřisvědčil. Za klíčové považuje, ve shodě s žalovaným, že dané zajišťovací příkazy nebyly k dnešnímu dni zrušeny či změněny. Kdyby k tomu došlo, pak by exekuce vedená v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy byla neoprávněná. Takto ale neexistuje důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku za období počínající zahájením předmětné exekuce a v dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, respektive dle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění po novele. Skutečnost, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, ostatně Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41 (viz bod [50] uvedeného rozsudku).
56. Ze stejného důvodu je bezpředmětný i poukaz žalobce na další úkony žalovaného, které měly dle jeho názoru „exekuční povahu“ (např. převedení žalobcova přeplatku, který měl u Celního úřadu pro Královéhradecký kraj). Nejvyšší správní soud sice vykládá pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ poměrně široce (například v rozsudku č. j. 7 Afs 299/2015 – 61 pod něj podřadil i prodej majetku z volné ruky, byť nešlo striktně vzato o prodej v rámci daňové exekuce), vždy ale musí být splněna také podmínka, že vymáhání bylo prohlášeno za nezákonné (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 170/2015 – 28). Samotná skutečnost, že v době převádění přeplatku byla proti žalobci vedena exekuce, tedy nestačí k tomu, aby žalobci vznikl nárok na úrok v dvojnásobné výši.
57. Žalobce se přitom mylí, pokud tvrdí, že není podstatné, zda zmiňované zajišťovací příkazy byly zrušeny. Závěr o nezákonnosti následného stanovení daně automaticky neznamená, že také zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu se zákonem. Zajišťovací příkaz je jedním z institutů upravených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou musí být zřejmé, z čeho správce daně dovozuje přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Jistě si tak lze představit i situaci, že v době vydání zajišťovacího příkazu existovaly důvody svědčící o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v určité výši (a byly splněny také další podmínky pro jeho vydání), avšak následné rozhodnutí o stanovení daně bude z nějakého důvodu zrušeno.
58. Soud zároveň nemůže posuzovat zákonnost zajišťovacích příkazů v nynějším řízení, tím by se dostal zcela mimo jeho rámec. K tomu § 52 odst. 2 s. ř. s., kterého se žalobce v této souvislosti dovolává, neslouží. Žalobce se mohl domáhat soudního přezkumu zmiňovaných zajišťovacích příkazů v samostatném řízení, což neučinil. Pak ale musí akceptovat důsledky z toho plynoucí.
59. Žalobce dále namítl, že žalovaný posuzuje splatnost dodatečných platebních výměrů nekonzistentně a účelově. Pro účely výpočtu úroku vychází z toho, že dodatečné

platební výměry měly být splatné až dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání. V rozhodnutí o námitce ze dne 20. 5. 2020 a ve vyrozumění o přeplatku ze dne 16. 6. 2022 však žalovaný uváděl, že dodatečné platební výměry byly splatné již okamžikem jejich doručení, tj. ke dni 2. 4. 2016. Žalobce tak nabyl očekávání, že žalovaný bude počítat úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším od okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů.

60. Ani tyto námitky nejsou důvodné. Závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, podle nějž dodatečné platební výměry byly splatné dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům, je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* je totiž daň stanovena ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně (uvedené ustanovení upravuje především zánik účinnosti zajišťovacího příkazu, a to jako automatický následek stanovení daně, a tudíž i její splatnosti).
61. Jak dále doplnil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41, 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.
62. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. do 28. 12. 2017) držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem na základě (dosud nezrušených) zajišťovacích příkazů.
63. Postup žalovaného nebyl ani nekonzistentní, respektive neprojevoval znaky libovůle. Žalovaný výstižně vysvětlil (přičemž krajský soud se s tímto vysvětlením ztotožňuje a odkazuje na něj), že vyrozumění ze dne 16. 6. 2022 toliko odkazovalo na předchozí rozhodnutí OFŘ 83898/20. V daném případě OFŘ posuzovalo otázku existence přeplatku v situaci, kdy bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, nikoliv dodatečné platební výměry. OFŘ dospělo k závěru, že jelikož bylo ve výroku dodatečných platebních výměrů stanoveno, že je daň splatná k určitému okamžiku, pak až do okamžiku změny nebo zrušení tohoto rozhodnutí je tato část výroku platná a účinná. Samotné zrušení rozhodnutí o odvolání tedy v dané situaci nemohlo způsobit vznik přeplatku. Naopak v době, kdy žalovaný předepisoval přiznaný úrok dle § 254 daňového řádu, byly již dodatečné platební výměry zrušeny.
64. Nedůvodná je proto také námitka, že žalovaný autoritativně započítal na úhradu doměřených povinností na DPH za zdaňovací období únor až červenec 2012 i finanční prostředky, jež měly být žalobci vráceny v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009.
65. V doplnění žaloby ze dne 19. 5. 2023 žalobce nově poukázal na skutečnost, že žalovaný převedl finanční prostředky z účtu určeného pro deponování finančních prostředků získaných (vymožených) na základě zajišťovacích příkazů na daňový účet vedený pro účely DPH v době, kdy ještě dodatečné platební výměry nenabývaly právní moci. Zároveň bez existence odpovídajícího, tj. pravomocného právního titulu, nezákonně „přetituloval“ držení finančních prostředků ze zajišťovacích příkazů na dosud

nepravomocné dodatečné platební výměry. Žalobci má proto náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším za období od 2. 4. 2016.

66. Krajský soud ale nemůže k těmto skutečnostem přihlížet, jedná se totiž o nový žalobní bod, který byl uplatněn až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tedy v rozporu s § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. *Obiter dictum* nicméně soud dodává, že i kdyby žalobce uplatnil uvedenou argumentaci včas, nemohla by být úspěšná. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [48] rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023 – 41, 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. 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.

VI. Závěr a náklady řízení

67. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
68. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.
69. Žalobce zaplatil soudu 5 000 Kč jako úhradu soudního poplatku za podanou žalobu. Soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ale činí pouze 3 000 Kč. Soud proto i bez návrhu rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku ve výši 2 000 Kč. Uvedená částka bude žalobci vyplacena z účtu krajského soudu.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Hradec Králové 31. května 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu