



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **SPORT WORKS, s. r. o.**, se sídlem Čs. armády 1979, Kladno, zastoupena Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou, se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2022, č. j. 51 Af 52/2020 - 41,

**t a k t o :**

- I. Řízení o kasační stížnosti žalovaného **se zastavuje.**
- II. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného.
- IV. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně.

**Odůvodnění:**

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (za neoprávněně zadržovaný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015) v celkové výši 336 973 Kč. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, správce daně přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254

odst. 2 daňového řádu (za dobu neoprávněně vedené exekuce na zajištěnou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015) ve výši 69 456 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, zamítl a obě uvedená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145476/20/2110-52521-201794, správce daně přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (za neoprávněně zadržovaný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015) v celkové výši 185 442 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28407/20/5100-41453-71335, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím žalovaného samostatné žaloby ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který o nich rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem tak, že věci spojil ke společnému projednání (výrok I.), rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, v rozsahu zamítnutí odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně č. j. 259375/20/2110-52521-201794 a jeho potvrzení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II.), ve zbylém rozsahu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, zamítl (výrok III.), rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28407/20/5100-41453-711335, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok IV.) a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení (výrok V.).

[4] Krajský soud ve vztahu k výrokům II. a III. rozsudku v odůvodnění uvedl, že žalovaný přiznal žalobkyni úroky podle § 254 odst. 1 daňového řádu až od 6. 12. 2016 (za zdaňovací období červenec 2015) a od 29. 7. 2016 (za zdaňovací období prosinec 2015), neboť v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, navázal počátek úročení nadměrného odpočtu až na marné uplynutí třicetidenní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která počala plynout vydáním původních platebních výměřů. Podle krajského soudu měla žalobkyně nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po dni doručení příslušného platebního výměru do dne vyplacení zadržovaného nadměrného odpočtu.

[5] Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu žalobkyni podle krajského soudu náleží za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, tedy od jeho zahájení do jeho pravomocného skončení. Následné neoprávněné zadržování exekvované částky kryje úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 krajský soud zjistil, že částka 346 990 Kč, na niž byl dne 11. 2. 2016 vydán zajišťovací příkaz a exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu, byla připsána na účet správce daně dne 18. 2. 2016 a jejím vymožením daňová exekuce skončila. Krajský soud podotkl, že o takovém skončení exekučního řízení se nevydává žádné rozhodnutí, exekuce zaniká tím, že byla provedena. Uzavřel, že žalobkyně neměla nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu do vrácení vymožené částky (22. 1. 2020), ale jen do 18. 2. 2016. Pokud jí daňové orgány ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 přiznaly tento úrok až do 3. 11. 2016, postupovaly nezákonně; tato nezákonnost však podle krajského soudu nevedla k porušení práv žalobkyně. Krajský soud souhlasil s daňovými orgány, že jí nenáleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015,

pokračování

neboť ve vztahu k němu nebylo vedeno žádné exekuční řízení. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28. Nyní posuzovaná věc není podle krajského soudu srovnatelná s případy, kdy Nejvyšší správní soud zaujal extenzivnější výklad toho, co lze vnímat jako součást vymáhání, neboť oproti těmto případům nedošlo k zahájení žádného exekučního řízení.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný kasační stížnost a navrhuje, aby byl napadený rozsudek v rozsahu výroků II., IV. a V. zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Podáním ze dne 19. 4. 2023, které bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno téhož dne, vzal žalovaný svou kasační stížnost zpět.

[7] Podle § 37 odst. 4 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) může navrhovatel vzít svůj návrh zcela nebo zčásti zpět, dokud o něm soud nerozhodl. Podle § 47 písm. a) s. ř. s. soud řízení usnesením zastaví, vzal-li navrhovatel svůj návrh zpět.

[8] Vůle žalovaného vzít podanou kasační stížnost zpět, kterou výslovně projevil ve svém podání ze dne 19. 4. 2023, je jednoznačná a nezbuzuje žádné pochybnosti. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 47 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. řízení o kasační stížnosti žalovaného výrokiem I. tohoto rozsudku zastavil.

[9] Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, konkrétně proti jeho výroku III., podává také žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Podle stěžovatelky je výklad § 254 odst. 2 daňového řádu prezentovaný krajským soudem v rozporu se smyslem a účelem daného ustanovení a ve svém důsledku znamená porušování zásady zákonnosti. Stěžovatelka zdůrazňuje, že smyslem a účelem § 254 odst. 2 daňového řádu je penalizace správce daně za nezákonné zabavení finančních prostředků daňovému subjektu, což u stěžovatelky nastalo, a odškodnění daňového subjektu nejen za neoprávněně držené finanční prostředky, ale i za negativní dopady vedeného exekučního řízení, které s sebou navíc nese řadu omezení v dispozici s majetkem daňového subjektu. Stěžovatelka popisuje, jak daňové orgány v rozporu s principy daňového řádu zasáhly do jejího vlastnického práva, a dodává, že negativní důsledky nezákonného postupu správce daně mohou být odškodněny jedině přiznáním úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu za celou dobu jeho trvání, tj. od doby exekučního zabavení finančních prostředků do doby jejich navrácení. Opačný výklad je podle stěžovatelky ústavně nekonformní, v právním státě nepřijatelný a porušuje základní lidská práva daňového subjektu na vlastnění a užívání svého majetku.

[11] Stěžovatelka považuje závěr krajského soudu, že stržením finančních prostředků z jejího účtu došlo k ukončení exekuce, a v podstatě jí tak žádný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu nenáležel, za přehnaně formalistický a nepřijatelný, neboť znamená, že v případě hojně zneužívaných zajišťovacích příkazů by na správce daně nemohla dolehnout povinnost v podobě úroku z titulu § 254 odst. 2 daňového řádu. To podle stěžovatelky zákonodárce nezamýšlel. Uvádí, že je to jakoby trestně právní důsledky krádeže vůči poškozenému trvaly pouze do okamžiku prisvojení si věci a následně by poškozený již žádná práva v trestní řízení neměl. Stěžovatelka podotýká, že celý postup správce daně v jejím případě byl postupem svévole a „*plejády nezákonných rozhodnutí*“.

Zdůrazňuje, že žalovaný nemůže těžit ze svého nezákonného postupu. Jiná situace by podle stěžovatelky mohla nastat toliko v případě, kdyby nezákonně zajištěné finanční prostředky byly použity na zákonně vyměřenou daň; to se však nestalo.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření označuje kasační stížnost stěžovatelky za nedůvodnou. Trvá na tom, že ze zákona měl stěžovatelce náležet úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu za dobu od zahájení exekučního řízení do jeho skončení, ke kterému došlo tak, že byla částka v plné výši exekvována. Kasační argumentace podle žalovaného navozuje mylný dojem, že po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu byly stěžovatelčiny prostředky drženy správcem daně bez náhrady; za dobu od převedení prostředků na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti do jejich vrácení však byl stěžovatelce přiznán úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k chybějícímu konkrétnímu zdůvodnění se žalovaný může jen domnívat, že podle krajského soudu nedošlo k negativnímu zásahu do práv stěžovatelky; to ovšem znamená, že krajský soud ztotožnil absenci „zásahu do práv“ se stavem, kdy poskytl soudní ochranu nezákonnému rozhodnutí, kterým bylo stěžovatelce přiznáno víc, než jí po právu náleží.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti podané stěžovatelkou, tj. pouze v rozsahu jeho výroku III. (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.), a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost stěžovatelky není důvodná.

[15] S ohledem na výtku žalovaného upozorňující na nedostatek důvodů napadeného rozsudku, pokud jde o stěžovatelkou zpochybněný výrok III., se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K případné nepřezkoumatelnosti je totiž Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout i bez námítky. Napadený rozsudek (pokud jde o jeho výrok III.) však nepřezkoumatelností netrpí. Krajský soud v jeho odůvodnění srozumitelně vysvětlil, co jej vedlo k tomu, že navzdory zjištěné nezákonnosti závěrů žalovaného týkajících se úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu žalobu proti rozhodnutí žalovaného č. j. 28404/20/5100-41453-711335 v této části zamítl. Důvodem pro tento postup byl nedostatek aktivní věcné legitimace stěžovatelky (srov. odstavec 71 napadeného rozsudku), neboť zmíněné rozhodnutí žalovaného v rozsahu zamítnutí odvolání stěžovatelky a potvrzení rozhodnutí správce daně č. j. 145473/20/2110-52521-201794 stěžovatelku na jejích právech nezkrátilo (úrok jí byl přiznán za delší dobu, než jí náležel). Chybějící aktivní věcná legitimace je dostatečným důvodem pro zamítnutí žaloby i podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. například rozsudky ze dne 25. 7. 2018, č. j. 8 Azs 59/2018 - 59, publ. pod č. 3776/2018 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 8. 2023, č. j. 8 Afs 365/2021 - 31; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Odůvodnění napadeného rozsudku proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako dostatečné a zároveň též odpovídající zmíněné judikatuře.

[16] K jednotlivým kasačním námitkám Nejvyšší správní soud předesílá, že mezi účastníky řízení je sporný pouze výklad § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle kterého platilo, že „[v] případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok

pokračování

*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.“*

[17] Výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud již zabýval. V rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 61, publ. pod č. 3515/2017 Sb. NSS, vyslovil, že „[r]ozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, spočívá v tom, že podle prvního odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně (rovina nalézací), zatímco podle druhého odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné vymáhání (rovina platební).“

[18] Na toto vymezení Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, kde konstatoval, že „**daňovému subjektu (zde stěžovatelce) náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení** – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení.“ Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „daňovému subjektu [by] náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu. Je totiž nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.“

[19] Tento názor potvrdil Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích, například v rozsudku ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020 - 34, ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41, nebo ze dne 25. 5. 2023, č. j. 8 Afs 76/2022 - 71. Naposledy v rozsudku ze dne 15. 9. 2023, č. j. 10 Afs 78/2022 - 38, Nejvyšší správní soud formuloval následující právní větu: „**Jestliže bylo na daňovém subjektu vymáháno a vymoženo neoprávněně, náleží mu úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) ode dne zahájení do dne pravomocného ukončení exekučního řízení, v němž byla úročená částka vymožena.**“

[20] Nejvyšší správní soud v nyní řešené věci neshledal žádný důvod se od shora uvedených závěrů jakkoli odchýlit. Krajský soud tedy v napadeném rozsudku správně vyslovil, že stěžovatelka měla nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení od jeho zahájení do jeho skončení vymožením exekvované částky, nikoli však až do vrácení vymožené částky. Stěžovatelka se tedy mýlí, pokud se domnívá, že jí má být přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 za období od exekučního zabavení finančních prostředků do doby jejich navrácení.

[21] Závěr krajského soudu odpovídá citované judikatuře a není přehnaně formalistický, nepřijatelný ani v rozporu se záměrem zákonodárce, jak tvrdí stěžovatelka. Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatelky, že tento výklad umožňuje žalovanému těžit ze svého nezákonného postupu. Nezákonnost postupu daňových orgánů je totiž kompenzována také

tím, že za období po skončení exekučního řízení náleží stěžovatelce úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[22] Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyložil výše citované ustanovení správně. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatelky nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. výrokem II. tohoto rozsudku zamítl.

[23] Výrok III. tohoto rozsudku o nákladech řízení o kasační stížnosti žalovaného vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti stěžovatelky (žalobkyně) rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto výrokem IV. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti stěžovatelky ani jednomu z účastníků řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. prosince 2023

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu