



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Lenky Oulíkové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **VOP 014, s.r.o.**, Předbranská 415, Uherský Brod, zastoupené advokátem Mgr. Michalem Sedlářem, Údolní 5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2020, čj. 18045/20/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2021, čj. 29 Af 39/2020-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je nárok na úrok z neoprávněně vedené daňové exekuce dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (daňový řád). Stěžovatelka se domnívá, že v případě, kdy bylo v soudním řízení zrušeno zamítavé odvolací rozhodnutí proti ručitelské výzvě a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení, by jí měl být přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z celé exekvované částky, byť dalším rozhodnutím o odvolání byl pouze snížen daňový nedoplatek, k jehož úhradě byla jakožto ručitel vyzvána.

[2] Stěžovatelka byla rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 6. 6. 2016 vyzvána, aby ve stanovené lhůtě jako ručitel za daň z nabytí nemovitostí uhradila daňový nedoplatek poplatníka, Lyžařského klubu Uherský Brod, v částce 520 717 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016 zamítl odvolání stěžovatelky a rozhodnutí správce daně potvrdil. Dne 16. 1. 2017 vydal správce daně exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu stěžovatelky k vymožení uvedeného daňového nedoplatku a exekučních nákladů ve výši 14 936 Kč, celková částka 535 653 Kč byla odepsána z účtu ve dnech 23. a 25. 1. 2017. Správce

daně rozhodl dne 27. 1. 2017 o zastavení daňové exekuce, neboť daňový nedoplatek byl uhrazen před vyrozuměním poddlužníka o nabytí právní moci exekučního příkazu.

[3] Následně bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019 zrušeno rozhodnutí o odvolání ze dne 3. 11. 2016 a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že podmínky pro využití institutu zákonného ručení byly splněny, byla však nesprávně stanovena výše vyměřené daně z nabytí nemovitých věcí, k jejíž úhradě byla stěžovatelka z titulu ručení vyzvána. Žalovaný v návaznosti na rozsudek krajského soudu novým rozhodnutím ze dne 20. 9. 2019 změnil ručitelkou výzvu ze dne 6. 6. 2016 tak, že snížil daňový nedoplatek, k jehož úhradě byla stěžovatelka vyzvána, na částku 485 861 Kč (stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu, soudní řízení nebylo dosud skončeno). Dne 16. 10. 2019 byla na účet stěžovatelky připsána správcem daně částka 40 075 Kč (tvořená rozdílem v nedoplatku ve výši 34 856 Kč, snížením nákladů exekuce o 697 Kč a původně chybně stanovenou částkou nákladů exekuce ve výši 4 522 Kč). Správce daně rozhodnutím ze dne 7. 11. 2019 stanovil úrok z neoprávněně vedené exekuce ve výši 32 429,68 Kč vypočtený z neoprávněně vymožené částky 40 075 Kč. K odvolání stěžovatelky žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 5. 2020 toto rozhodnutí změnil jen tak, že přiznal stěžovateli úrok z neoprávněně vedené daňové exekuce ve výši 32 377 Kč. Žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného krajský soud nyní napadeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že jí měl být přiznán úrok z celé exekvované částky. Vyšel přitom z rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS. Poukázal na důvody, které vedly ke zrušení prvního odvolacího rozhodnutí krajským soudem, a na další postup žalovaného. Dospěl k závěru, že s ohledem na měnící charakter „nového“ rozhodnutí o odvolání jím nebyla stěžovateli stanovena zcela nová daňová povinnost. Ta jí svědčila již dříve a původní rozhodnutí správce daně ji pouze stanovilo v nezákonné výši. Exekuce k vymožení daňového nedoplatku proto nebyla nezákonná jako celek, nýbrž pouze v té části, v níž exekvovaná částka přesahovala výši nově stanovenou zákonným způsobem. Podle krajského soudu proto žalovaný postupoval správně, pokud za dané situace stěžovateli přiznal úrok toliko z částky, která byla v důsledku nesprávně vyměřené daně z nemovitosti exekvována neoprávněně.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[5] Stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí. Zdůrazňuje, že se v posuzovaném případě jedná o ručení za daňovou povinnost jiného daňového subjektu. Oprávněnost ručitelkou výzvy je stále předmětem soudního přezkumu. Podle § 171 odst. 4 daňového řádu se ručitel může proti výzvě odvolat a odvolání má odkladný účinek. Podle pokynu GFR č. D-18 není možné do pravomocného rozhodnutí o odvolání podnikat úkony směřující k vybrání či vymožení ručitelkou povinnosti, zejména zahájit daňovou exekuci. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti ručitelkou výzvě, bylo krajským soudem zrušeno, věc se vrátila do odvolacího řízení. To bylo ukončeno až právní mocí rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, jímž byla stěžovatelka jakožto ručitel vyzvána k úhradě daňového nedoplatku ve výši 485 861 Kč. Není-li pravomocný exekuční titul, nelze provádět exekuci. Pokud byla exekuce přesto provedena a stěžovatelka byla nezákonně zbavena možnosti nakládat se svým majetkem, je nutné ji odškodnit tak, jak předpokládá daňový řád. Stěžovatelka byla od ledna 2017 zbavena možnosti nakládat se svým majetkem v částce 535 653 Kč bez existence pravomocného rozhodnutí, které by právo postihnout její majetek zakládalo. Rozhodnutí, na jehož základě byla daňová exekuce

pokračování

vedena, bylo zrušeno rozhodnutím krajského soudu, nikoli změněno, navíc se jednalo o rozhodnutí, jímž byla povinnost stěžovatelce přímo založena. Až právní mocí ručitelské výzvy je totiž založena povinnost ručitele daň z titulu ručení hradit, před právní mocí ručitel tuto povinnost nemá. Judikatura, na kterou odkázal krajský soud, tak podle stěžovatelky na věc nedopadá.

[6] Stěžovatelka namítá, že daňová exekuce byla od počátku vedena nezákonně co do celé exekvované částky, neboť odvolací řízení proti výzvě daňovému ručiteli zahájené dne 1. 7. 2016 bylo ukončeno až nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019. Předtím provedená exekuce byla v rozporu se zákonem, neboť v té době bylo odvolací řízení stále otevřeno. Úrok by proto měl být vypočten z celé částky. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Podle jeho názoru jsou i na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu použitelné závěry rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2021, čj. 4 Afs 310/2020-43. Až nové rozhodnutí o odvolání proti ručitelské výzvě vyřešilo rozsah ručitelské povinnosti stěžovatelky a tím stanovilo rozsah nezákonnosti. Stěžovatelka nebyla nezákonně zbavena možnosti nakládat se svým majetkem ve vztahu k celé částce, ale pouze ve vztahu k té částce, pro kterou neměla být exekuce provedena. Ta byla určena v novém rozhodnutí o odvolání proti ručitelské výzvě a z ní byl stěžovatelce úrok přiznán. Žalovaný považuje za absurdní, aby byl stěžovatelce přiznán úrok z neoprávněného vymáhání z celé částky, ačkoli nezákonná byla pouze část. Zdůrazňuje, že exekuce byla vedena na základě pravomocného exekučního titulu a byla ukončena před vydáním zrušujícího rozsudku.

[8] Žalovaný připouští, že soudní řízení ve věci ručitelské výzvy není skončeno a může se ukázat, že celý postup stran ručitelské výzvy byl nesprávný. V takovém případě bude nutné stěžovatelce v návaznosti na výsledek soudního řízení přiznat i úrok ze zbylé částky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Přestože stěžovatelka v kasační stížnosti pouze obecně odkázala na důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž vymezila, v čem nepřezkoumatelnost spatřuje, k případné nepřezkoumatelnosti by byl NSS povinen přihlídnout i bez námitek. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Takovou vadou rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud v jeho odůvodnění srozumitelně vysvětlil, jaké úvahy ho vedly k závěru, že stěžovatelce nenáležel úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu z celé exekvované částky, a proč neshledal uplatněný žalobní bod důvodným. Stěžovatelka ostatně s jeho právním názorem v kasační stížnosti polemizuje. Nic tedy nebrání věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu kasačních námitek.

[11] Dále se soud zabýval námitkou stěžovatelky, že odvolací řízení bylo ukončeno až právní mocí rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019 a stěžovatelka byla nezákonně zbavena možnosti nakládat se svým majetkem v celé exekvované částce.

[12] Podle § 171 odst. 1 daňového řádu platí, že *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy*. Podle odstavce 4 citovaného ustanovení platí, že *proti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek*.

[13] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*. Podle odstavce 2 citovaného 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*.

[14] Podle § 254 daňového řádu mají být daňovému subjektu přiznány úroky z částky, kterou správce daně zadržuje neoprávněně. Pokud tuto částku správce daně získal neoprávněným vymáháním, úročí se po dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení nikoliv standardně, ale dvojnásobně (rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2023, čj. 10 Afs 78/2022-38). NSS v rozsudku ze dne 20. 10. 2022, čj. 2 Afs 351/2020-32, uvedl, že „§ 254 odst. 1 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně v rovině nalézací (pokud navíc daňový subjekt daň ‚dobrovolně‘ uhradí), zatímco § 254 odst. 2 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně zpravidla v rovině nalézací (pokud správce daně vydal, jako zde, příslušný exekuční titul) a k tomu ještě v rovině platební (pokud daňový subjekt daň ‚dobrovolně‘ neuhradí, správce daně přistoupí k realizaci exekuce a určitou částku vymůže)“.

[15] Neoprávněnost vymáhání je obecně chápána jako jeho nezákonnost. Může být způsobena nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně, nebo nesprávným stanovením daně, která byla vymáhána procesně řádně (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, čj. 6 Afs 39/2020-53, body 24, 25 a 33).

[16] Smyslem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu škodu, která mu vznikla proto, že v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně po určitou dobu nemohl nakládat s postiženými majetkovými hodnotami, a tím předcházet komplikovaným řízením o náhradu (srov. rozsudek NSS čj. 3 As 113/2014-47, jehož závěry lze vztáhnout i na úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu, viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2022, čj. 2 Afs 351/2020-32).

[17] Správce daně vydal exekuční příkaz příkázáním pohledávky z účtu po právní moci prvního zamítavého rozhodnutí o odvolání stěžovatelky proti ručitelské výzvě. V době vydání exekučního příkazu i úhrady celé exekvované částky tedy existovala pravomocná a vykonatelná ručitelská výzva, která je ve vztahu k ručiteli exekučním titulem (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008-60, č. 1777/2009 Sb. NSS). Zrušením prvního odvolacího rozhodnutí následně vydaným rozsudkem krajského soudu čj. 29 Af 3/2017-39 nebyly zpětně popřeny všechny jeho účinky, které po dobu své existence vyvolávalo (viz rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS, či rozsudek

pokračování

NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29, bod 18). Neoprávněné vymáhání bylo důsledkem nesprávně stanovené výše daňového nedoplatku v ručiteltské výzvě, který stěžovatelka dobrovolně neuhradila a který na ní byl vymáhán.

[18] Je pravda, že po zrušujícím rozsudku se odvolací řízení znovu otevřelo. Jak zdůraznil krajský soud (viz bod 13 napadeného rozsudku), ze zrušujícího rozsudku krajského soudu však vyplývá, že důvodem zrušení prvního rozhodnutí o odvolání byla pouze nesprávně určená výše daně z nabytí nemovitostí a od toho se odvíjejícího daňového nedoplatku, k jehož úhradě byla stěžovatelka jakožto ručitelka vyzvána. Ke dni vydání nyní napadeného rozhodnutí žalovaného bylo třeba vycházet v návaznosti na zrušující rozsudek krajského soudu a nové rozhodnutí o odvolání z toho, že ručiteltská výzva ze dne 6. 6. 2016, která byla exekučním titulem ve vztahu ke stěžovateli, byla nezákonná pouze v rozsahu částky 34 856 Kč. Nelze proto zpětně považovat za neoprávněnou exekuci jako celek, tedy i pokud jde o částku 485 861 Kč, ve vztahu k níž nebyla v soudním přezkumu a druhém rozhodnutí o odvolání nezákonnost shledána.

[19] Jak bylo výše uvedeno, smyslem § 254 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu škodu způsobenou nezákonným jednáním správce daně, v jehož důsledku nemohl po určitou dobu nakládat s postiženými majetkovými hodnotami. Doručením výzvy k úhradě nedoplatku podle § 171 daňového řádu se aktivují povinnosti ručitele (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2018, čj. 1 Afs 240/2017-28). Ačkoli ustanovení § 254 daňového řádu výslovně upravuje nárok na úrok z nezákonného jednání správce daně pouze ve vztahu k daňovému subjektu, nikoli ručiteli, na postavení ručitele po doručení výzvy, kterou je mu uložena povinnost hradit daň za primárního dlužníka, je třeba nahlížet obdobně (§ 172 odst. 1 daňového řádu). Ve vztahu k ručiteli lze za rozhodnutí o stanovení daně považovat ručiteltskou výzvu, která se ve vztahu k němu stává exekučním titulem. Ostatně i platební výměry se mohou stát exekučním titulem až poté, co se daň jimi stanovená stane splatnou. Je-li proti nim podáno odvolání, stane se splatnou až poté, co je rozhodnutí o odvolání doručeno daňovému subjektu, a tedy nabude právní moci (rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, bod 25). Pokud se odvolací řízení v důsledku zrušujícího rozsudku soudu znovu otevřelo, s ohledem na odkladný účinek odvolání bylo pro účely § 254 daňového řádu na doručenu výzvu třeba nahlížet jako na nepravomocné stanovení daně. Jak uvedl krajský soud, ručiteltská výzva nebyla zrušena, v návaznosti na rozsudek krajského soudu se změnila jen výše daňového nedoplatku. Pokud se nezákonnost ručiteltské výzvy a prvního rozhodnutí o odvolání materiálně týkala pouze výše daňového nedoplatku v rozsahu částky 34 856 Kč, v tomto rozsahu a odpovídajících exekučních nákladů bylo třeba stěžovatelce kompenzovat majetkovou újmu úrokem z nezákonného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (podle odstavce 2 za dobu v tomto rozsahu neoprávněně vedeného exekučního řízení od jeho zahájení do jeho skončení, poté do vrácení vymožené částky podle odstavce 1, viz rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, či ze dne 14. 12. 2023, čj. 3 Afs 111/2022-75).

[20] Takový postup je v souladu se smyslem a účelem zákonné úpravy institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jenž má sloužit ke kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku nezákonně stanovené daně (daňového nedoplatku ve výzvě ručiteli) a kterého lze využít tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení daně (v tomto případě ručiteltské výzvy) definitivně vyřešena (přiměřeně viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2021, čj. 4 Afs 310/2020-43, body 26 a 27). Pokud je na institut úroku obecně nahlíženo jako na náhradu za to, že určitý subjekt nemohl po stanovenou dobu nakládat s finančními

prostředky (cena peněz), měla by taková náhrada kompenzovat toliko újmu odpovídající nezákonně stanovené části daně (rozsudek NSS čj. 3 As 113/2014-47), v případě ručitele daňového nedoplatku. Ačkoli se uvedený rozsudek týkal úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, lze jeho závěry vztáhnout i na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, je-li neoprávněné vymáhání důsledkem nezákonného stanovení daně (daňového nedoplatku). Opačný výklad by vedl k absurdnímu výsledku, kdy i zcela marginální nesprávnost výše daňového nedoplatku by znamenala úročení celé jeho výše úrokem z nezákonného jednání správce daně, přestože jinak byly všechny podmínky pro aktivaci zákonného ručení splněny.

[21] Také navazující ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu, jež váže předpis úroku na účinnost rozhodnutí, kterým bylo zrušeno či změněno rozhodnutí o stanovení daně, podporuje závěr, že vznik úroku podle § 254 daňového řádu je vázán až na změnu rozhodnutí o stanovení daně, v tomto případě ručitelské výzvy, nikoli na zrušení odvolacího rozhodnutí.

[22] NSS tedy uzavírá, že v případě zrušení zamítavého rozhodnutí o odvolání proti ručitelské výzvě soudem z důvodu nesprávně stanovené výše daňového nedoplatku a následné změny ručitelské výzvy (snížení daňového nedoplatku) novým rozhodnutím o odvolání nenáleží ručiteli úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z celé částky daňového nedoplatku, který byl exekučně vymožen v době, kdy byla ručitelská výzva v právní moci.

[23] Vzhledem k tomu, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí nebyla zrušena ručitelská výzva, ale pouze snížen daňový nedoplatek, žalovaný nebyl povinen přiznat stěžovatelce úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu z celé částky daňového nedoplatku. Pokud by ručitelská výzva neobstála s ohledem na výsledek dalšího soudního přezkumu, který nelze předjímat (rozsudek krajského soudu ze dne 31. 5. 2021, čj. 29 Af 95/2019-36, jímž byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti druhému rozhodnutí o odvolání, byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 18. 8. 2023, čj. 5 Afs 215/2021-49, pro nepřezkoumatelnost), bude žalovaný povinen na tuto okolnost reagovat, jak sám připustil ve vyjádření ke kasační stížnosti.

Závěr a náhrada nákladů řízení

[24] NSS s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námítky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. prosince 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu