



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **Bohemia Trade CZ s. r. o.**, Pražská třída 3, České Budějovice, zastoupené poradenskou společností UNTAX, s. r. o., U Továren 14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 25. 5. 2022, čj. 19808/22/5100-41456-712955, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2022, čj. 57 Af 10/2022-32, ve znění opravného usnesení ze dne 8. 11. 2022, čj. 57 Af 10/2022-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2022, čj. 57 Af 10/2022-32, **se zamítá**.
- II. Výrok II rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2022, čj. 57 Af 10/2022-32, **se ruší** a věc se v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4 114 Kč do rukou její zástupkyně, společnosti UNTAX, s. r. o., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyní je v této věci obchodní společnost, která obchoduje s balicím materiálem a technikou. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) u ní zahájil daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně v roce 2017 dodatečné platební výměry, kterými společnosti doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013 (celkem, i s penále, ve výši asi 3 miliony Kč). Výměry byly nejprve v odvolacím řízení v lednu 2018 potvrzeny; rozhodnutí o odvolání (spolu s následným

rozsudkem správního soudu) ovšem zrušil NSS (rozsudkem ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80). Podruhé bylo v odvolacím řízení rozhodnuto v prosinci 2019 tak, že se dodatečné platební výměry ruší a řízení se zastavuje.

[2] Ještě před zrušením dodatečných platebních výměrů společnost doměřenou daň částečně uhradila. Na úhradu nedoplatku použil správce daně i částku, kterou společnost zaslala k úhradě daně za leden 2018. Tím však vznikl společnosti nedoplatek na dani za leden 2018. Za účelem jeho vymožení vydal správce daně dne 28. 3. 2018 exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Celá vymáhaná částka byla z účtu společnosti odepsána dne 5. 4. 2018. Správce daně následně dne 2. 5. 2018 exekuci zastavil.

[3] Poté, co byly dodatečné platební výměry zrušeny, správce daně v lednu 2020 společnosti přiznal úrok ze svého neoprávněného jednání (z částek neoprávněně zadržovaných na úhradu daně za březen 2011 až prosinec 2013, které byly společnosti po zrušení dodatečných platebních výměrů vráceny). Správce daně však nepřihlédl k tomu, že doměřená daň byla na společnosti neoprávněně vymáhána, a nepřiznal tedy společnosti „zvýšený“ úrok podle 254 odst. 2 daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., ve znění do 31. 12. 2020). Proto společnost proti rozhodnutí správce daně podala námitku. Správce daně námitce ohledně „zvýšeného“ úroku nevyhověl: exekuční řízení bylo vedeno ve vztahu k lednu 2018, a nemohla jím tedy být neoprávněně vymáhána daň za jiné období. Společnost se proti rozhodnutí o námitce odvolala, a poté, co bylo její odvolání zamítnuto, se obrátila na správní soud. Ten její žalobě vyhověl a rozhodnutí o odvolání zrušil; s jeho závěrem souhlasil i NSS (rozsudek ze dne 30. 5. 2022, čj. 4 Afs 406/2021-44). Ačkoli byla exekuce nařízena k úhradě daně za leden 2018, fakticky jí byla vymáhána daň doměřená zrušenými platebními výměry (daň za leden 2018 totiž společnost uhradila dobrovolně).

[4] Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) tedy ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodovalo podruhé. Bylo přitom (nezrušeným rozsudkem správního soudu) zavázáno společnosti přiznat i „zvýšený“ úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Tento úrok OFŘ společnosti přiznalo (z částky, o níž nebylo sporu) od dne blokace jejích peněžních prostředků (od data doručení exekučního příkazu poskytovateli platebních služeb) do dne odepsání peněžních prostředků z jejího účtu (do data zániku exekuce). Proti rozhodnutí OFŘ se společnost bránila u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud její žalobě vyhověl. Ohledně počátku úročené doby souhlasil se společností: úročená doba začíná dnem vydání exekučního příkazu (ne až jeho doručením). Ohledně konce úročené doby souhlasil s OFŘ: úročená doba končí dnem odepsání dostatečných peněžních prostředků z účtu společnosti (rozhodnutí o zastavení exekuce k pozdějšímu datu proto ani nemělo být vydáno).

[5] Odvolací finanční ředitelství s krajským soudem nesouhlasí a podává proti jeho rozsudku kasační stížnost. Tvrdí, že doba úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu začala běžet až dnem, kdy byl exekuční příkaz doručen poskytovateli platebních služeb (tedy o den později, než uvádí krajský soud). Dříve totiž exekuční řízení do majetkových práv společnosti fakticky nijak nezasahovalo. OFŘ odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40. Další kasační námitkou je nesouhlas s výpočtem nákladů řízení, které má OFŘ podle krajského soudu nahradit společnosti. Společnost v řízení před

pokračování

krajským soudem nepodávala repliku (za tu nelze považovat podání obsahující jen souhlas s rozhodnutím bez jednání a výpočet nákladů řízení), ta je přesto zahrnuta mezi úkony právní služby, za které jí náleží náhrada.

[6] Společnost má kasační stížnost za nedůvodnou. Krajský soud podle ní správně poukázal na § 178 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se daňová exekuce zahajuje vydáním exekučního příkazu. A správně si, na rozdíl od OFŘ, vyložil i závěry, které NSS učinil ve věci 3 Afs 155/2019.

[7] Kasační stížnost ve věci samé není důvodná.

[8] Je-li rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným (ať už je důvodem jeho nezákonnost, nebo nesprávný úřední postup správce daně), náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou uhradil na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). Bylo-li na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu *za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení* úrok ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 2 daňového řádu). Rozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že podle prvního odstavce se daňovému subjektu poskytuje kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně, zatímco podle druhého odstavce se daňovému subjektu poskytuje kompenzace za nezákonné vymáhání (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS, bod 25).

[9] V projednávané věci je sporné jen to, kdy *doba* neoprávněně vedeného *exekučního řízení* začíná.

[10] K této otázce se NSS opakovaně vyjádřil. Text § 254 odst. 2 daňového řádu označil za jednoznačný a připomněl, že za takové situace má jazykový výklad přednost před jinými výkladovými metodami. Zmíněné ustanovení je třeba vyložit tak, že daňovému subjektu náleží „zvýšený“ úrok od zahájení exekuce ve smyslu § 178 odst. 1 daňového řádu (3 Afs 155/2019, body 22 a 23; totožně rozsudek ze dne 22. 1. 2021, čj. 5 Afs 9/2020-34, body 21 a 22). Tento závěr NSS několikrát zopakoval (rozsudek ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, bod 34; nebo ze dne 14. 12. 2023, čj. 3 Afs 111/2022-75, bod 20) a zdůraznil, že § 178 odst. 1 daňového řádu spojuje zahájení exekučního řízení už s vydáním exekučního příkazu, nikoli až s jeho doručením (rozsudek ze dne 25. 5. 2023, čj. 8 Afs 76/2022-71, bod 31).

[11] Ani v projednávané věci NSS nevidí důvod, proč se od výslovné zákonné úpravy odchýlit (to ostatně není možné). Za pravdu tedy dává společnosti a krajskému soudu: „zvýšený“ úrok náleží společnosti ode dne zahájení exekuce, tj. od vydání exekučního příkazu, konkrétně tedy ode dne 28. 3. 2018. S ohledem na kasační námítky Odvolacího finančního ředitelství NSS připomíná, že § 254 odst. 2 daňového řádu slouží ke stanovení *paušalizované* náhrady škody, nikoli škody *skutečné*. Proto není vůbec podstatné, kdy bylo *skutečně* zasaženo do majetkových práv dlužníka.

[12] Odvolací finanční ředitelství napadlo svou kasační stížností i výrok krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Kasační stížnost, která směřuje *jen* proti výroku o nákladech

řízení, je nepřijatelná (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Ovšem je-li kasační stížnost přípustná a směřuje také proti výroku o nákladech řízení, je nesouhlas s výpočtem nákladů řízení přípustnou kasační námitkou. NSS nesprávný výrok krajského soudu o nákladech řízení zruší i tehdy, když kasační stížnost proti výroku o věci samé nebude důvodná (usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007-64, č. 2116/2010 Sb. NSS, bod 31).

[13] NSS se seznámil se spisem krajského soudu a zjistil, že zastoupená společnost krajskému soudu zaslala žalobu a jedno další podání. V tomto dalším podání však nijak nereagovala na vyjádření OFŘ ani se nově nevyjadřovala k věci samé; jen souhlasila s rozhodnutím bez jednání a vyčíslila náklady řízení. NSS souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, že toto druhé podání nelze považovat za repliku, a tedy za úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

[14] NSS v projednávané věci dospěl k těmto závěrům. Kasační stížnost ve věci samé (v rozsahu směřujícím proti výroku I rozsudku krajského soudu) není důvodná; proto ji NSS zamítl. Kasační stížnost napadající výrok o nákladech řízení (výrok II rozsudku krajského soudu) důvodná je; NSS proto tento výrok rozsudku krajského soudu zrušil (vycházel přitom z usnesení rozšířeného senátu ve věci 7 Afs 1/2007, bodu 37).

[15] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti v takovém případě rozhoduje NSS, protože řízení ve věci samé je jeho zamítavým rozsudkem ukončeno.

[16] Neúspěšné Odvolací finanční ředitelství nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Úspěšné žalobkyni přiznal soud náhradu nákladů řízení za jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (vyhláška č. 177/1996 Sb.)]. Za tento úkon náleží odměna ve výši 3 100 Kč a paušální částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů. Zástupkyně žalobkyně je plátkyní DPH, soud proto zvýšil odměnu i o částku daně. Celkově je tedy Odvolací finanční ředitelství povinno uhradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši (3 100 + 300 + 714 =) 4 114 Kč. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon právní služby spočívající v převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], protože žalobkyni v kasačním řízení zastupovala stejná zástupkyně jako v řízení před krajským soudem.

[17] Krajský soud usnesením rozhodne jen o náhradě nákladů řízení o žalobě; bude přitom vázán názorem NSS.

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

V Brně dne 16. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu