



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ing. Martin Divišek s.r.o.**, se sídlem Zapečská 68, Chlumeck nad Cidlinou, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2023, č. j. 31 Af 33/2022-232,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] V roce 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 rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 28. 12. 2017.

[2] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 31. 1. 2020, č. j. 31 Af 13/2018-73, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství 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.

[3] 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.“).

[4] O odvolání ve věci DPH za duben až červenec 2012 odvolací finanční ředitelství 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.“)

[5] Žalobce podal proti vyrozumění I. a II. námitky ve smyslu § 159 daňového řádu, o nichž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 8. 9. 2022, č. j. 104819/22/4300-12711-208880, kterým námitky proti vyrozumění I. a II. zamítl.

II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2022, č. j. 104819/22/4300-12711-208880, žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), místně příslušnému podle § 12a zákona č. 456/2011 Sb., který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Mezi stranami nebylo sporné, že žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně. Nesporná byla také částka, ze které měl být úrok vyplácen. Sporným bylo odkdy a v jaké výši nárok na úrok vznikl. Krajský soud aproboval závěr žalovaného, že žalobci měl být přiznán úrok od okamžiku, kdy žalobci vznikla na základě později zrušených dodatečných platebních výměrů povinnost uhradit daň. Aproboval i určení data splatnosti dodatečných platebních výměrů. Nesouhlasil s žalobcem, že mu měl být přiznán úrok ode dne, kdy žalobci poprvé vznikla povinnost částku uhradit na základě zajišťovacích příkazů. Krajský soud akcentoval, že zajišťovací příkazy byly potvrzeny v odvolání a doposud nebyly zrušeny či změněny. Z nezákonnosti pozdějších dodatečných platebních výměrů nelze dovozovat nezákonnost zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy proto nepředstavovaly neoprávněné jednání správce daně ani nesprávně stanovenou daň. Z toho důvodu také krajský soud shledal, že nebylo na místě žalobci přiznat vyšší úrok jako kompenzaci za neoprávněnou exekuci. Exekuční úkony, jakož i úkony označené žalobcem jako úkony „exekuční povahy“, správce daně prováděl v souvislosti se zákonnými zajišťovacími příkazy. Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl. Rozsudek krajského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

pokračování

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Z hlediska věcného identifikoval Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti následující okruhy námitek, které pro přehlednost uspořádal následovně. V prvním okruhu stížních námitek stěžovatel dovozoval nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť z odůvodnění nevyplývá, proč stěžovatel podle krajského soudu nemá nárok na zvýšenou úrokovou sazbu. V druhém okruhu pak stěžovatel dovozoval nezákonnost zajišťovacích příkazů. Byly-li zrušeny navazující dodatečné platební výměry jako nezákonné, nelze za zákonné považovat ani zajišťovací příkazy. Krajský soud si měl o jejich zákonnosti učinit vlastní úsudek a nevycházet ze skutečnosti, že doposud nebyly prohlášeny za nezákonné. V souvislosti s uvedeným stěžovatel dovozoval, že na základě nezákonných zajišťovacích příkazů nebylo možné vést zákonnou exekuci. Podle stěžovatele ze spisu vyplývá, že některé finanční prostředky z této exekuce byly později využity na úhradu nezákonně stanovené daně. Podle stěžovatele tak počátek úročení měl být spojen již se zajišťovacími příkazy, resp. výše úroků měla být ovlivněna skutečností, že probíhala neoprávněná exekuce. Stěžovatel také upozornil na exekuční povahu některých dalších úkonů žalovaného, zejm. převod peněz deponovaných u celní správy a započtení částky vrácené na základě zrušení dodatečných platebních výměrů za období v roce 2009. V třetím okruhu stížních námitek pak stěžovatel namítal, že i kdyby byl platný názor o započtení úročení až ke dni splatnosti dodatečných platebních výměrů, žalovaný jejich splatnost posuzuje nekonzistentně a libovolně. Odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu pro podporu právního názoru nemůže sloužit k zakrytí libovůle. Krajský soud v této souvislosti také nezákonně odmítl žalobní bod o „přetitulování“ deponace finančních prostředků jako opožděnou žalobní námitku. Jednalo se však jen o rozšíření žalobní argumentace o účelovém určení splatnosti dodatečných platebních výměrů. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu i žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svých právních i skutkových závěrech a ztotožňuje se s právním posouzením krajského soudu v napadeném rozsudku. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Ztotožňuje se i s posouzením zákonnosti zajišťovacích příkazů a související exekuce. Podle jeho názoru nelze souhlasit s tím, že exekuce pokračovala i po vydání dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel se také mylí, pokud dovozuje, že na úhradu daně byl použit přeplatek ze zrušených dodatečných platebních výměrů pro zdaňovací období v roce 2009. Nesouhlasí ani s tím, že by účelově posoudil splatnost dodatečných platebních výměrů. Odlišný postup ve stěžovatelem zmíněných případech byl ovlivněn odlišnou skutkovou, resp. procesní situací. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[12] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové 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 nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z něj nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[13] Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku v dané věci neshledal. Rozhodnutí krajského soudu je srozumitelné a je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Stěžovatel v této souvislosti namítal předně to, že se krajský soud nezabýval žalobní argumentací ohledně jeho nároku na zvýšený úrok. Tato výtka však nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se nemožností přiznat zvýšený úrok výslovně zabýval a opřel ji o přezkoumatelnou úvahu (srov. zejm. body 51, 52, 54 a 56). I další závěry krajského soudu jsou plně přezkoumatelné. Stěžovatelův nesouhlas s posouzením věci soudem nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze dané rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, atp.). Takovými vadami napadený rozsudek krajského soudu netrpí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se krajský soud nedopustil ani žádné jiné vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

[14] V dalším okruhu námitek stěžovatel brojil proti nesprávnému právnímu posouzení věci krajským soudem a žalovaným. Nejvyšší správní soud považuje za nutné předně shrnout rozhodnou právní úpravu řešených úroků.

[15] Podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění před 1. 1. 2021 (dále též „daňový řád před novelou“) se daňovému subjektu přiznává **úrok z neoprávněného jednání správce daně**. Podle tohoto ustanovení 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. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou pak 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.*

[16] S účinností ke dni 1. 1. 2021 byla koncepce úroku, k jehož úhradě je povinován správce daně, podstatným způsobem změněna, a to v důsledku přijetí zákona č. 283/2020 Sb. (dále též „novela“).

[17] Podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného (dále též „daňový řád po novele“) se daňovému subjektu přiznává **úrok z nesprávně stanovené daně**. Podle odst. 1 platí, že *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Podle odst. 2 písm. a) vzniká úrok z nesprávně stanovené daně mj. ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení. Podle odst. 3 výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení. I daňový řád po novele přitom obsahuje úpravu, která váže probíhající daňovou exekuci k přiznání vyššího úroku. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu po novele platí, že *výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.**

[18] Vzhledem k přechodným ustanovením obsaženým v novele (čl. 2 odst. 11 a 12 novely) postupoval žalovaný tak, že (na základě procesní úpravy daňového řádu po novele) posoudil splnění podmínek pro úrok z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu před novelou, a to až do 31. 12. 2020 (k poslednímu dni účinnosti tohoto znění zákona). Následně posoudil i splnění podmínek pro úrok z nesprávně stanovené daně, a to za období od 1. 1. 2021 (od účinnosti novely).

[19] Z věcného hlediska je podstatné, že žalovaný shledal stěžovatelův nárok jak na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období do 31. 12. 2020, tak na úrok z nesprávně stanovené daně za období od 1. 1. 2021. Počátek úročení správce daně určil jako splatnost dodatečných platebních výměrů, které byly později zrušeny. Výši úroku přiznal v základní sazbě, tedy nikoli v sazbě zvýšené podle § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou, resp. § 254 odst. 5 daňového řádu po novele. V rozhodnutí o námitkách se neztotožnil s názorem stěžovatele, který dovozoval, že nezákonný postup správce daně začal již vydáním zajišťovacích příkazů. Stěžovatel se domníval, že počátek úročení by měl být stanoven v souvislosti s těmito zajišťovacími příkazy, nikoliv až na základě splatnosti (později zrušených) dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel rozporoval i výši úroku, neboť se domníval, že vzhledem k daňové exekuci, která z titulu zajišťovacích příkazů probíhala, mu náležel úrok ve zvýšené sazbě. S obdobnou argumentací se návazně neztotožnil ani krajský soud, jehož rozsudek je nyní předmětem přezkumu.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasační stížnosti důvod k přehodnocení právních závěrů krajského soudu, resp. žalovaného.

[21] Jak správně uvedl krajský soud, 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 atp.).

[22] Stěžovatel stran právního posouzení primárně namítal, že byla nesprávně posouzena otázka, od kdy měl být počítán úrok. Žalovaný od stěžovatele inkasoval peněžní prostředky ještě před vydáním později zrušených dodatečných platebních výměrů, a to na základě zajišťovacích příkazů. Tyto zajišťovací příkazy sloužily jako exekuční tituly, na jejichž podkladě žalovaný vedl daňovou exekuci, jakož i další úkony „exekuční povahy“. Stěžovatel považuje tyto zajišťovací příkazy za nezákonné, neboť nebyly vydány za podmínek stanovených zákonem a navazující judikaturou, zejm. nebyla splněna podmínka pozdějšího stanovení daně. Protože dodatečné platební výměry byly zrušeny pro nezákonnost, je třeba i na předcházející zajišťovací příkazy hledět jako na nezákonné.

[23] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[24] V první řadě soud nesouhlasí, že pozdější zrušení dodatečných platebních výměrů způsobuje samo o sobě nezákonnost zajišťovacích příkazů. Právní úprava takto koncipována není.

[25] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*. Výkladem uvedeného ustanovení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze

pokračování

dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Z označené judikatury vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy: 1) existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[26] Z uvedeného vyplývá, že předmětem posouzení při vydání zajišťovacích příkazů jsou jiné skutečnosti než při vydání dodatečných platebních výměrů. Judikatura výslovně popisuje vztah řízení o zajišťovacích příkazech k řízení ve věci stanovení samotné daně: „[P]ři vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. [...] Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto [...] se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). „Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně [...]. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).

[27] Jinými slovy, při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy (obdobně srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 11/2018-69, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 89/2018-101, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1 Afs 157/2018-38, ze dne 9. 10. 2019, č. j. 10 Afs 159/2019-52, ze dne 31. 10. 2019, č. j. 1 Afs 469/2018-54, ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78, ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 423/2018-54, ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 88/2019-57, ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, ze dne 11. 11. 2022, č. j. 1 Afs 279/2019-40, ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019-78, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61, ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 31/2020-23, ze dne 16. 2. 2023, č. j. 7 Afs 300/2022-47, jakož i další rozsudky zdejšího soudu).

[28] Nejvyšší správní soud dodává, že daňový řád v žádném ze svých ustanovení neobsahuje pravidlo, že by zrušení platebních výměrů automaticky vyvolávalo nutnost zrušení zajišťovacích příkazů. Takový následek nelze dovodit ani z judikatury. Ta připouští, aby daňový subjekt napadl zajišťovací příkaz odvoláním a návazně i správní žalobou v řízení

před správními soudy. Jak v odvolacím řízení, tak i v soudním řízení správním by zajišťovací příkazy mohly být zrušeny, popř. prohlášeny za nicotné. V dané věci stěžovatel napadl zajišťovací příkazy odvoláním, to však bylo zamítnuto Odvolacím finančním ředitelstvím, přičemž jeho rozhodnutí již stěžovatel nenapadl správní žalobou. Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel v řízení nepředložil soudu ani jiný podklad, na základě kterého by bylo lze dovodit, že zajišťovací příkazy byly zrušeny. Je tak třeba na ně nahlížet jako na platné, resp. zákonné.

[29] S krajským soudem lze souhlasit i v tom, že zákonnost zajišťovacích příkazů nemohl krajský soud posuzovat v řízení, ve kterém posuzoval zákonnost předmětných vyrozumění. Dle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud *vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal* (zvýraznění přidal soud). Z uvedeného vyplývá, že pravomoc soudu učinit si o některých otázkách vlastní úsudek je omezena v situaci, kdy o těchto otázkách existuje rozhodnutí orgánu veřejné moci (soudu nebo správního orgánu). Toto omezení je projevem zásady presumpce správnosti pravomocných rozhodnutí orgánů veřejné moci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2022, č. j. 6 As 175/2022-28), jakož i projevem snahy zákonodárce o racionalizaci a omezení entropie při ingerenci soudní moci do činnosti veřejné správy. Doktrína k tomuto omezení dodává, že „[s]myslem § 52 odst. 2 s. ř. s., které mimo jiné zakládá povinnost soudu vycházet ze správních a soudních rozhodnutí, jež nejsou předmětem přezkumu v dané věci, je zajistit soulad jednotlivých vzájemně souvisejících rozhodnutí, tzn. zabezpečit obsahovou shodu různých aktů veřejné správy, které se týkají podobné otázky“ (viz Kühn, Z. § 52 Dokazování. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 443). Jinak řečeno, aby si správní soud mohl učinit úsudek o správnosti a zákonnosti pravomocného rozhodnutí orgánu veřejné správy, toto rozhodnutí musí být zpravidla předmětem řízení, ve kterém se má soud vyjádřit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94). Za určitý korektiv těchto východisek lze označit oprávnění ke zprostředkovanému přezkumu subsumovaných správních aktů podle § 75 odst. 2, nebo k incidenčnímu přezkumu opatření obecné povahy podle § 101a odst. 1 s. ř. s. V souzené věci se však o takovou situaci nejedná, a je tak nutné setrvat na názoru, že krajský soud si nemohl učinit vlastní úsudek o zákonnosti zajišťovacích příkazů. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud dodává, že skrze § 52 s. ř. s. nelze obcházet ani procesní pasivitu (stran nenapadení předmětných zajišťovacích příkazů žalobou). Následky této pasivity mohou jít pouze k tíži stěžovatele (shodně též krajský soud v bodě 58 napadeného rozsudku).

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předmětné zajišťovací příkazy nebyly zrušeny ani prohlášeny za nicotné, a je třeba na ně hledět jako na zákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2022, č. j. 6 As 175/2022-28). Závěr o zákonnosti předmětných zajišťovacích příkazů přitom vyvrací i argumentaci stěžovatele, podle které mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně již od data splatnosti zajišťovacích příkazů. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace právní úpravy, součástí hypotézy obou norem upravujících nárok na úrok je předpoklad nezákonnosti určitého postupu správce daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, a ze dne 14. 12. 2017,

pokračování

č. j. 2 Afs 148/2017-36). I komentářová literatura uvádí, že „předpokladem pro vznik úroku je existence nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. [...] Aby úrok mohl vzniknout, musí být zajišťovací příkaz prohlášen za nezákonný nebo nicotný“ (viz Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 507). Skutečnost, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, bod 50. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá než souhlasit s tím, že úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, stěžovateli náleží až v souvislosti s nezákonnými dodatečnými platebními výměry.

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti dále tvrdil, že na základě předmětných „nezákonných“ zajišťovacích příkazů nebylo možné provádět „zákonnou“ exekuci. Dodal, že některé finanční prostředky, které odvedl z titulu zajišťovacích příkazů, byly použity na úhradu nezákonně doměřené daně. Proto mu náleží úrok i za období platnosti zajišťovacích příkazů ve výši související se souběžnou nezákonnou exekucí. Pokud byla proti majetku stěžovatele vedena soustavná exekuce (formálně ukončena až v roce 2020), měly být inkasované finanční prostředky úročeny zvýšeným úrokem po celou dobu, kdy správce daně nezákonně tyto finanční prostředky držel. Ostatně v době, ve které správce daně exekučně vymáhal povinnosti uloženými zajišťovacími příkazy, prováděl i jiné úkony, které měly „exekuční povahu“. Žalovaný dále autoritativně započítal na úhradu doměřených daňových povinností na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až červenec 2012 i finanční prostředky, jež měly být stěžovateli vráceny v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009.

[32] Nejvyšší správní soud se nemohl ztotožnit ani s touto argumentací. Podle jeho názoru postupoval i v tomto ohledu žalovaný v souladu s právní úpravou. Jak již uvedl výše, přesvědčení stěžovatele o nezákonnosti zajišťovacích příkazů, které fakticky představuje podmínku *sine qua non* navazující stížní argumentace, je chybné. Na tomto podkladě nelze hovořit o nezákonnosti daňové exekuce, která byla na tyto zajišťovací příkazy vedena. Následné vyslovení nezákonnosti dodatečných platebních výměrů nemění nic na faktu, že dané zajišťovací příkazy (platné a účinné exekuční tituly) nebyly 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 způsobil až zrušení dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě žalovaný neoprávněně držel předmětnou daň od okamžiku jejího pravomocného stanovení (srov. § 168 odst. 4 daňového řádu). Lze tak v plném rozsahu odkázat na krajský soud, podle kterého je klíčové, že zajišťovací příkazy nebyly 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 ve dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou, resp. dle § 254 odst. 5 daňového řádu po novele.

[33] K další argumentaci pak soud uvádí, že § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu před novelou upravují 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).

[34] Nezbytnou podmínku pro přiznání zvýšeného úroku dle odst. 2 ale představuje skutečnost, že bylo zahájeno vymáhací řízení, respektive bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS). 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 zdejšího soudu 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). Počátek období, za které náleží úrok dle odst. 2, je určen zahájením exekuce a jeho konec ukončením exekuce, např. jejím provedením či zastavením (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40). Uvedené závěry jsou přiměřeně aplikovatelné i na zvýšený úrok podle § 254 odst. 5 daňového řádu po novele. Byť judikatura identifikovala některé rozdíly v jednotlivých úpravách (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, bod 26), žádný z nich není (s ohledem na skutkové a právní odlišnosti) pro souzenou věc relevantní.

[35] S ohledem na výše uvedená východiska judikatury, která setrvale vykládá nárok na úrok z nezákonné exekuce tak, že jeho vznik je podmíněn exekucí nesprávně stanovené (zajištěné) daně, Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že v souzené věci sloužily za exekuční tituly zákonné zajišťovací příkazy (viz výše). Podle § 168 odst. 4 daňového řádu přitom platí, že *dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.* Nadto v momentě, kdy došlo ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry, již žalovaný disponoval dostatečnými prostředky pro uhrazení daně stanovené dodatečnými platebními výměry. 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. Z tohoto důvodu nelze hovořit o exekuci nezákonně stanovené daně. Jak soud uvedl v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41: *„Stanovením daně bez dalšího zaniká účinnost zajišťovacího příkazu, aniž by bylo významné, zda je podle něj vedena daňová exekuce, či nikoliv. Dále toto ustanovení ukládá správci daně, aby v návaznosti na stanovení daně a zánik účinnosti zajišťovacích příkazů převedl zajištěnou částku na úhradu stanovené daně. To vyplývá i z § 150 odst. 4 věty druhé daňového řádu, podle něhož správce daně ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převede zajištěnou částku ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu.“* V citovaném rozsudku soud také upozornil, že *„[n]abytí právní moci dodatečných platebních výměrů představuje předěl, neboť dochází ke změně rozhodnutí, na jehož základě*

pokračování

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.“

[36] Na podkladě výše uvedeného nelze přisvědčit stěžovatelovu názoru, že exekuce skončila až formálním úkonem v roce 2020. Tato konstrukce nemá oporu v právní úpravě ani navazující judikatuře. Z výše citované judikatury vyplývá, že zánik účinnosti zajišťovacího příkazu nastává *ex lege* a jakékoliv formální či jiné úkony správce daně na něj nemají vliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, bod 47). Nejvyšší správní soud dodává, že ze spisu nevyplývá, že by po právní moci dodatečných platebních výměrů žalovaný činil „aktivní kroky“ k zajištění majetku stěžovatele. Dovožuje-li stěžovatel v navazující argumentaci, že kromě formálních exekučních úkonů prováděl žalovaný i jiné úkony exekuční povahy, je potřeba souhlasit s krajským soudem a jeho vypořádáním této námitky (bod 56 napadeného rozsudku). V obecné rovině je nepochybně pravdou, že pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ je nutné vykládat širěji, než striktně jako úkony formálního exekučního řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS). Pro přiznání zvýšeného úroku vždy ale musí být splněny podmínky právní úpravy, k tomu však v dané věci nedošlo. Samotná skutečnost, že v době převádění přeplatku od celní správy byla proti stěžovateli vedena exekuce, tedy nestačí k tomu, aby stěžovateli vznikl nárok na zvýšený úrok. Stejně tak v tomto rozsahu není podstatné, zdali bylo započítání přeplatku na dani za zdaňovací období v roce 2009 použito na úhradu daně stanovené zrušenými dodatečnými platebními výměry. V podrobnostech odkazuje soud stran nedůvodnosti uvedené námitky na rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného.

[37] V posledním okruhu stížních námitek stěžovatel dovozoval nekonzistentní přístup žalovaného k posouzení otázky splatnosti dodatečných platebních výměrů. V napadeném rozhodnutí vychází žalovaný z předpokladu, že dodatečné platební výměry měly být splatné až dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel však upozornil, že žalovaný dříve (ve vyrozumění o přeplatku ze dne 16. 6. 2022, č. j. 100811/22/4300-12711-208880), uvedl, že dodatečné platební výměry na DPH byly splatné již okamžikem jejich doručení. Ze stejného výkladu předmětných ustanovení vycházel žalovaný také v rozhodnutí o námitce ze dne 20. 5. 2020, č. j. 83898/20/4300-12711-110766. Na základě tohoto rozhodnutí stěžovatel přitom měl legitimní očekávání ve správní praxi žalovaného, že v případě zrušení dodatečných platebních výměrů bude správce daně počítat úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším od okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů, neboť k okamžiku jejich vydání, resp. doručení, dovozoval správce daně dříve okamžik jejich splatnosti. Postup správce daně nese znaky libovůle, ale krajský soud na něm nic nezákonného neshledal. Žalovaný pro účely výpočtu a vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně použil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, který obsahuje pro žalovaného ekonomicky a fiskálně výhodnější právní názor. V předchozích věcech však tento právní názor cíleně ignoroval, pročež je odkaz na tento judikát nepřipustný jako pouhé zakrytí libovůle. V souvislosti s tím stěžovatel upozorňuje, že i chování žalovaného napovídá tomu, že v době vydání dodatečných platebních výměrů vykládal splatnost daně tak, že nastává před nabytím právní moci dodatečných platebních

výměrů – žalovaný zejm. s finančními prostředky stěžovatele nakládal ještě před nabytím právní moci dodatečných platebních výměrů tak, jako kdyby byly splatné již v okamžiku jejich doručení stěžovateli, a nikoliv až v okamžiku nabytí právní moci.

[38] Identickou žalobní námitkou se zabýval již krajský soud. Nejvyšší správní soud plně souhlasí s jeho závěry stran uvedené námitky. I podle názoru kasačního soudu závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, podle něž 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, je totiž daň stanovena ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně (bod 60 napadeného rozsudku). 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. Krajský soud také uvedl, že postup žalovaného nebyl ani nekonzistentní, respektive neprojevoval znaky libovůle. Krajský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného (zopakované i ve vyjádření ke kasační stížnosti), že vyrozumění ze dne 16. 6. 2022 toliko odkazovalo na předchozí rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. V daném případě Odvolací finanční ředitelství posuzovalo otázku existence přeplatku v situaci, kdy bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, nikoliv dodatečné platební výměry. Odvolací finanční ředitelství 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; jednalo se tedy o odlišnou skutkovou i procesní situaci. V podrobnostech odkazuje soud na rozsudek krajského soudu. Nad rámec uvedeného je třeba zmínit, že stěžovatel výslovně připouští, že při určení splatnosti dodatečných platebních výměrů se žalovaný řídil zákonem a navazující judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26). Po správních soudech tak fakticky požaduje, aby zrušily rozhodnutí žalovaného na základě toho, že postupoval zákonně.

[39] Stěžovatel dále vytykal krajskému soudu, že jeho námitku o „přetitulování“ držby peněz vyhodnotil jako opožděnou. Jednalo se však o upřesnění argumentace obsažené v žalobě ohledně nekonzistentního přístupu správce daně k určení splatnosti daně. Převzeli-li žalovaný finanční prostředky již v souvislosti s vydáním dodatečných platebních výměrů, a nikoliv až na základě jejich právní moci, je zřejmé, že považoval jejich vydání za směrodatné pro určení splatnosti daně. Krajský soud se tak s námitkou neměl vypořádat pouze *obiter dictum*.

[40] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že žalobní námitka, kterou krajský soud odmítl jako opožděnou, byla přípustným rozšířením argumentace obsažené v žalobě. Z doplnění žaloby, které stěžovatel krajskému soudu doručil 19. 5. 2023, nevyplývá spojitost bodu 1.5 tohoto doplnění s bodem 2.17 žaloby tak, jak ji nyní v kasační stížnosti stěžovatel vykresluje (podpůrně srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 12. 2023, sp. zn. III. ÚS 1688/22, bod 27). Protože soud souhlasí s tím, že se jednalo o žalobní námitku

pokračování

opožděnou, nemůže se věcně zabývat ani podobně konstruovanou kasační námitkou (o převedení prostředků na jiný daňový účet již dnem doručení dodatečných platebních výměrů). Z procesní opatrnosti soud ve shodě s krajským soudem dodává, že i kdyby stěžovatel uplatnil uvedenou argumentaci včas, nemohla by být úspěšná. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 48 (již citovaného) 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 (srov. bod 66 rozsudku krajského soudu).

[41] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného. Jejich postup má plnou oporu v právní úpravě a judikatuře. Žalovaný, resp. krajský soud správně dovodili, že stěžovatel má nárok jak na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období do 31. 12. 2020, tak na úrok z nesprávně stanovené daně za období od 1. 1. 2021. Počátek úročení správce daně v souladu se zákonem i judikaturou určil ke splatnosti dodatečných platebních výměrů, které byly později zrušeny. Výši úroku přiznal v základní sazbě, tedy nikoli ve sazbě zvýšené podle § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou, resp. § 254 odst. 5 daňového řádu po novele, což plně odpovídá zákonu a navazující judikatuře.

[42] Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením a závěry žalovaného a krajského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Z uvedených důvodů nemohl soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. Soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offio* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[43] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Ve věci přitom rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[44] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. února 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu