



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **RATO reality s.r.o.**, sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, zastoupená JUDr. Petrem Hamplem, Ph.D., advokátem, sídlem Bohumínská 1227/98, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021, č. j. 3694700/21/3202-80547-801771, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2023, č. j. 22 Af 51/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 11. 4. 2017, č. j. 1711261/17/3215-00540-801771, č. j. 1711545/17/3215-00540-801771, č. j. 1711889/17/3215-00540-801771, č. j. 1715227/17/3215-00540-801771, č. j. 1717451/17/3215-00540-801771, č. j. 1718662/17/3215-00540-801771, č. j. 1723033/17/3215-00540-801771, č. j. 1723429/17/3215-00540-801771, a ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1842653/17/3215-00540-801771, vydal podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 a leden, březen až červen a srpen až říjen 2016, na jejichž základě byla žalobkyně povinna zajistit dosud nestanovenou daň složením jistoty v celkové výši 820 879 Kč na depozitní účet správce daně. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům bylo zamítnuto a rovněž jí podaná žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2018, č. j. 22 Af 85/2017-48. Závěry rozsudku krajského soudu byly posléze potvrzeny i v řízení před Nejvyšším správním soudem, který rozsudkem ze dne 16. 11. 2020, č. j. 1 Afs 390/2018-40, zamítl žalobkyní podanou kasační stížnost.

[2] Na základě zajišťovacích příkazů (jako exekučních titulů) vydal žalovaný exekuční příkazy ze dne 11. 4. 2017, č. j. 1727912/17/3215-00540-801771, č. j. 1729027/17/3215-00540-801771, č. j. 1729168/17/3215-00540-801771, č. j. 1729424/17/3215-00540-801771, č. j. 1729548/17/ 3215-00540-801771, č. j. 1729650/17/3215-00540-801771, č. j. 1729743/17/3215-00540-801771, č. j. 1729836/17/3215-00540-801771, a ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1843596/17/3215-00540-801771, jimiž byl nařízen prodej nemovitých věcí žalobkyně v kat. území Šenov u Nového Jičína a Kunín. Následně došlo k zastavení části exekučních řízení z důvodu částečné úhrady nedoplatku, a to rozhodnutími ze dne 12. 7. 2017, č. j. 2632824/17/3215-00540-801771 a č. j. 2632865/17/ 3215-00540-801771, ze dne 25. 7. 2017, č. j. 2757946/17/3215-00540-801771, a ze dne 23. 8. 2017, č. j. 2985051/17/3215-00540-801771. K případnému vymožení tak nadále zbývala částka přibližně ve výši 700 000 Kč.

[3] Žalobkyně se proti exekučním příkazům bránila námitkou, která byla zamítnuta. Proti zamítavému rozhodnutí žalobkyně směřovala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 22 Af 65/2019-37, tak, že rozhodnutí bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost. Jelikož ani v následujícím rozhodnutí nebyly odstraněny krajským soudem vytýkané nedostatky odůvodnění rozhodnutí, a tedy nebyl respektován jím vyslovený závazný právní názor, bylo na základě podané žaloby rozhodnutí o námitce opětovně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 22 Af 41/2020-43. V průběhu soudního řízení žalobkyně daňový nedoplatek uhradila z prostředků mimo daňovou exekuci (platbami ze dne 13. 3. 2020 a 22. 9. 2020). Žalovaný proto rozhodl o zastavení exekučních řízení rozhodnutími ze dne 13. 5. 2020, č. j. 2176806/20/3202-80547-801771, ze dne 12. 11. 2020, č. j. 3843840/20/3202-80547-801771, č. j. 3844014/20/3202-80547-801771, č. j. 3844041/20/3202-80547-801771 a č. j. 3844076/20/3202-80547-801771.

[4] Dne 12. 7. 2021 podala žalobkyně námitku, kterou se na žalovaném domáhala předepsání a vyplacení úroku z nesprávně stanovené daně v rámci zajišťovacího a exekučního řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a také podle § 254 odst. 5 téhož zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalovaný podanou námitku žalobkyně zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že s ohledem na pravomocné zastavení exekucí, k němuž došlo před koncem roku 2020, v této věci nelze aplikovat § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Dále pokračoval, že nárok na úrok dle § 254 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) vzniká daňovému subjektu tehdy, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, tj. exekučního titulu (odst. 1);

pokračování

a dále v případě, že byla správcem daně neoprávněně vedena daňová exekuce, tj. bez exekučního titulu nebo po uplynutí lhůty pro zaplacení daně (odst. 2), přičemž v takovém případě náleží daňovému subjektu úrok ve vyšší úrokové sazbě. V posuzovaném případě nedošlo ke zrušení ani změně exekučních titulů (zajišťovacích příkazů), a jelikož nebylo v daňové exekuci nic vymoženo a exekuční řízení byla zastavena, nelze uspokojit ani nárok daňového subjektu podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného totiž v daném případě nebylo možno určit peněžní základ pro výpočet žalobkyní požadovaného úroku.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že se v daném případě neuplatní § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, jehož aplikace je podmíněna předchozím nesprávným stanovením daně (musí nastat změna v podobě snížení daňové povinnosti). V uvedeném krajský soud spatřoval zásadní rozdíl mezi § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Krajský soud dále připomněl, že podle přechodných ustanovení novely daňového řádu, provedené zákonem č. 283/2020 Sb., konkrétně čl. II, doba úročení vymezená žalobkyní vůbec nespadá do účinnosti tohoto ustanovení ve znění po novele. Krajský soud však nepřisvědčil závěru žalovaného o nemožnosti provést výpočet úroku. V této souvislosti poukázal na judikaturu správních soudů, z níž je zřejmé, že doba, za kterou se úrok stanoví, trvá od zahájení exekuce do právní moci rozhodnutí o ukončení exekučního řízení, přičemž částka, ze které se úrok počítá, je ta, kterou daňový subjekt uhradil. Tento nesprávný závěr žalovaného nicméně neměl dle krajského soudu vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu je totiž dle judikatury Nejvyššího správního soudu prohlášení vymáhání za nezákonné. Krajský soud připomněl, že předchozími zrušujícími rozsudky nebyla vyslovena nezákonnost exekučního řízení ani exekučních příkazů a stejně tak nebyly pro nezákonnost zrušeny (či prohlášeny nicotnými) ani exekuční tituly (zajišťovací příkazy). Krajský soud se při přezkumu rozhodnutí o námitce proti exekučním příkazům věcně nezabýval zákonností vedeného exekučního řízení, rozhodnutí o námitce byla soudem zrušena pro nepřezkoumatelnost a pro nerespektování závazného právního názoru. Krajský soud také odmítl žalobkyní nabídnuté alternativní posouzení věci, že se mohlo jednat o neoprávněnou daňovou exekuci bez exekučního titulu z rozdílu částky v důsledku zneužití práva za účelem zajištění úhrady dosud nestanovené a nesplacené daně. K uvedenému zdůraznil, že zajišťovací příkazy byly přezkoumány krajským soudem i Nejvyšším správním soudem, přičemž žaloba i kasační stížnost byly soudy zamítnuty. Situace předvídaná § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, tedy dle krajského soudu vůbec nenastala. Navíc dle krajského soudu nebylo možné toto ustanovení zákona na daný případ aplikovat z důvodů vysvětlených výše.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Setrvala na argumentaci, že na daný případ bylo nutno aplikovat § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Dále stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, že se argumentačně nevypořádal s tím, zda (ne) lze z ceny exekvovaných

nemovitostí stanovit základ pro výpočet úroku ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Současně uvedla, že úrok představuje částka, která vychází z částky uhrazené daňovým subjektem. Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně konstatoval, že předchozími zrušujícími rozsudky nebyla vyslovena nezákonnost exekučních řízení, nedošlo ke zrušení exekučních příkazů či exekučních titulů a nebyla vyslovena ani jejich nezákonnost či nicotnost. Stěžovatelka naopak trvala na tom, že rozsudky krajského soudu č. j. 22 Af 65/2019-37 a č. j. 22 Af 41/2020-43 došlo ke zrušení exekučních příkazů pro jejich nepřezkoumatelnost. Z pohledu stěžovatelky způsobuje absence odůvodnění rozhodnutí nejen jeho nepřezkoumatelnost, ale také nezákonnost. Stěžovatelka se proto domnívala, že vůči ní bylo vedeno nezákonné vymáhání ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Stěžovatelka taktéž nesouhlasila s hodnocením krajského soudu stran aplikovatelnosti závěrů judikatury týkající se úrokového období a pojmu neoprávněně vedené exekuce na nyní souzenou věc. Zároveň namítala, že v napadeném rozsudku zcela absentuje vypořádání námítky, že správní orgány neprovedly nezbytné porovnání hodnoty vymáhané částky a daňového dluhu. Nedostatečně a nesprávně bylo dle stěžovatelky vypořádáno také jí předestřené alternativní řešení spočívající v provedení exekuce bez exekučního titulu ve vztahu k rozdílu ceny nemovitostí a vymáhaného dluhu.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Zdůraznil, že předchozími zrušujícími rozsudky krajského soudu došlo z důvodu jejich nepřezkoumatelnosti toliko ke zrušení rozhodnutí o námítkách proti exekučním příkazům, nikoli ke zrušení samotných exekučních příkazů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] V souzené věci je mezi účastníky řízení předmětem sporu posouzení, zda stěžovatelce náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu namítaného neoprávněného jednání správce daně (neoprávněného vymáhání), resp. z nesprávně stanovené daně.

[10] Před přistoupením k vlastnímu posouzení věci se tedy Nejvyšší správní soud nejprve musel vypořádat s otázkou rozhodné právní úpravy, resp. s tím, zda se vznik nároku na úrok v nyní souzené věci posuzuje podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, anebo ve znění účinném od 1. 1. 2021. Ke změně uvedeného ustanovení daňového řádu došlo novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., podle jehož přechodných ustanovení (čl. II bod 11) platí, že *úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[11] Důvodová zpráva k citované novele daňového řádu (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, sněmovní tisk č. 841/0, 8. volební období, 2017 - 2021, <https://psp.cz>) podrobněji rozvádí, že „určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména skutečností, že jak podle dosavadní, tak podle budoucí úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý

pokračování

den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti navrhovaného zákona, zatímco úroky podle nové úpravy nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Toto přechodné ustanovení přináší jasné odlišení, od kterého časového okamžiku bude aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak budoucí, tak dosavadní úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu) – konkrétně se jedná zejména o změnu výše úroků atd.“

[12] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že posouzení vzniku nároku na úrok se provádí podle té právní úpravy, která byla účinná v době (a sice v každém jednotlivém dni), za kterou je úrok nárokován. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti nečiní sporným, ale naopak výslovně souhlasí se závěrem krajského soudu, že posuzovaným obdobím, za které jí mohl být úrok teoreticky přiznán, bylo období od zahájení exekučních řízení do jejich pravomocného ukončení (zastavení). Uvedený závěr je ostatně v souladu se závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, dle kterého „*daňovému subjektu (...) 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*“. Vzhledem k tomu, že v souzené věci došlo k pravomocnému zastavení exekučních řízení nejpozději v listopadu roku 2020, právní úprava účinná od 1. 1. 2021 se na daný případ neuplatní.

[13] Dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, 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 ubražena 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. Nejvyšší správní soud pro úplnost poznamenává, že poslední věta citovaného ustanovení byla do zákona doplněna až s účinností od 1. 7. 2017, nicméně tato změna není pro posuzovanou věc významná.*

[14] Podle odst. 2 téhož ustanovení daňového řádu *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.*

[15] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu je tedy postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněné vymáhání, exekuce).

[16] Již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že nutnou podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2

daňového řádu, jehož se stěžovatelka domáhala, je to, že „bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“. Z citovaných závěrů Nejvyšší správní soud vycházel také např. v rozsudku ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 45/2022-36, nebo ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, v němž ve shodě s rozsudkem č. j. 5 Afs 170/2015-28 zopakoval, že neoprávněností vymáhání dle § 254 odst. 2 daňového řádu je nutno rozumět jeho nezákonnost. V rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „úrok podle § 254 daňového řádu je důsledkem nezákonného rozhodnutí“.

[17] Podmínky pro aplikaci § 254 daňového řádu tedy v nyní souzené věci nenastaly. Jak správně upozornil již krajský soud v napadeném rozsudku, v předchozím soudním řízení nebyla zrušujícími rozsudky shledána nezákonnost exekučního řízení ani exekučních příkazů a nedošlo ani ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti exekučních titulů (zajišťovacích příkazů), které navíc obstály v soudním přezkumu (viz bod [1] výše). Proti exekučním příkazům se sice stěžovatelka bránila námitkami, přičemž rozhodnutí o nich bylo dvakrát krajským soudem zrušeno, stalo se tak ovšem nikoli z důvodu nezákonnosti vedené exekuce, ale z důvodu nepřezkoumatelnosti a ve druhém případě též pro nerespektování krajským soudem vysloveného závazného právního názoru. Rozhodnutí o námitkách tedy nebylo přezkoumáváno věcně, takovému přezkumu bránila krajským soudem shledaná nepřezkoumatelnost. Zrušením rozhodnutí o námitkách zároveň nedošlo ke zrušení pravomocných exekučních příkazů, jimž svědčila presumpce správnosti.

[18] Nejvyšší správní soud zároveň podotýká, že námitky nejsou řádným opravným prostředkem proti exekučním příkazům, neodkládají tedy právní moc vydaných exekučních příkazů, a stěžovatelka nebyla povinna je vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví (shodně viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS). Nad rámec uvedeného pak Nejvyšší správní soud doplňuje, že podle rozsudku vydaného dne 17. 1. 2024 pod č. j. 8 Afs 59/2023-39 platí uvedené závěry také pro právní úpravu účinnou od 1. 1. 2021.

[19] Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že v nyní posuzované věci nebyla naplněna nutná podmínka pro vznik nároku na stěžovatelkou požadovaný úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to prohlášení neoprávněnosti (nezákonnosti) vymáhání (exekuce). Stěžovatelce tedy již z tohoto důvodu nemohl být požadovaný úrok přiznán. Vypořádání veškerých dalších žalobních námitek krajský soud činil nad rámec tohoto stěžejního rozhodovacího důvodu, a vzhledem k tomu, že jejich posouzení nemůže nic změnit na správnosti závěru krajského soudu o nenaplnění základního předpokladu pro přiznání požadovaného úroku, Nejvyšší správní soud se jimi pro nadbytečnost již nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

pokračování

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 6. března 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu