



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **STAMIL spol. s r.o.**, IČO: 60281294,
sídlem Radíčeves 8, 438 01 Žatec,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022, č. j. 1992498/22/2515-50522-507424,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022, č. j. 1992498/22/2515-50522-507424, jímž byla podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta její námitka proti vyrozumění o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně žalovaného ze dne 29. 6. 2022, č. j. 1578166/22/2515-50522-507424, kterým byla žalobkyně vyrozuměna o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně vzniklého dle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a úroku z nesprávně stanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013 dle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, jenž byl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně dne 29. 6. 2022 ve výši 1 901 117 Kč, a to z důvodu zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil i nadepsané vyrozumění o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně ze dne 29. 6. 2022, jakož i uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh předmětné věci. Následně namítla, že nesouhlasí s tím, jak žalovaný dovodil počátek lhůty pro počítání úroku. Uvedla, že žalovaný postupoval při výpočtu podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, přičemž žalobkyni přiznal úrok až ode dne následujícího po dni nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23670/18/5300-21444-706361, jímž byly změněny dodatečné platební výměry na DPH za nadepsaná období, tj. ode dne 4. 6. 2018. Podle názoru žalobkyně nicméně mělo být v řešeném případě postupováno podle § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, které stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, 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. Úrok z nesprávně stanovené daně měl proto žalobkyni náležet již ode dne 1. 2. 2016, kdy bylo zahájeno vymáhací řízení exekucí (až do vrácení finančních prostředků dne 10. 6. 2022). Postupem žalovaného tak byl dle žalobkyně porušen § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021.
3. Žalobkyně dále namítla i to, že jí nebyl přiznán úrok ve dvojnásobné výši, ačkoliv ve věci bylo vedeno exekuční řízení. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53. Postupem žalovaného tak byl dle názoru žalobkyně porušen i § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021.
4. V kontextu výše uvedeného tak žalobkyně odmítla konstrukci žalovaného, že vydání zajišťovacích příkazů, zřízení zástavního práva a celé exekuční řízení byly postupy zcela nezávislé a oddělené od řízení o doměření DPH na základě výsledků daňové kontroly. Žalovaný tedy postupoval tak, že dané exekuční řízení od roku 2016 až do roku 2018 bylo v pořádku – tj. v souladu se zákonem, přičemž jej nelze zpětně zpochybnit, ačkoliv poté došlo ke zrušení všech vydaných dodatečných platebních výměrů na DPH. Tedy bez ohledu na fakt, že v roce 2022 bylo shledáno, že daň byla stanovena nezákonně. Podle žalobkyně tedy musí osud exekučního vymáhání následovat osud samotné stanovené daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, a ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28). Dle žalobkyně tudíž v projednávaném případě nebylo možno dovodit, že by se žalovaný pohyboval pouze v rovině nalézací, když prováděl i vymáhání daňové povinnosti.

Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh posuzovaného případu, jakož i uplatněnou žalobní argumentaci. Uvedl, že na základě ukončené daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry na DPH, které ve výroku (v části úhrady daně) stanovovaly splatnost doměření daně včetně penále, a to ke dni stanovení daně. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, přičemž Odvolací finanční ředitelství změnilo část výroku napadených dodatečných platebních výměrů tak, že se dnem stanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

daně rozumí den nabytí právní moci toho kterého dodatečného platebního výměru. Dnem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů tedy došlo ke stanovení daně a zániku účinnosti zajišťovacích příkazů. Odkazované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018 nabylo právní moci konkrétně dne 3. 6. 2018.

6. Žalovaný poté konstatoval, že v souladu s body 11. a 12. přechodných ustanovení čl. II zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), byl do dne 31. 12. 2020 žalobkyni přiznán úrok dle § 254 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, tj. ode dne 4. 6. 2018. Ode dne 1. 1. 2021 byl žalobkyni přiznán dle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021 (až do dne vrácení nesprávně stanovené daně dne 10. 6. 2022). K tomu žalovaný doplnil, že žalobkyni požadovaný § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, tak nemohl u úroku za období do dne 31. 12. 2020 ve věci aplikovat. Počátek lhůty pro výpočet úroku tedy žalovaný určil dle změny provedené již nadepsaným rozhodnutím o odvolání Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23670/18/5300-21444-706361.
7. Současně žalovaný upozornil na fakt, že zajišťovací příkazy nebyly nezákonné ani nicotné, a tudíž by ve věci nevznikl úrok z nesprávně stanovené daně ani podle § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021. Žalovaný též konstatoval, že zajišťovací příkazy byly v daném případě exekucním titulem a dle § 168 odst. 6 daňového řádu podkladem pro zřízení zástavních práv. Částky stanovené v zajišťovacích příkazech byly vymáhány zcela legálně a jejich vymožení nebylo prohlášeno za nezákonné. Zajišťovací příkazy jako exekuční tituly pro vedení zajišťovací exekuce, která proběhla v souladu s daňovým řádem, nebyly zrušeny, přičemž jejich účinnost zanikla až dne 3. 6. 2018. K pozbytí jejich účinků tak došlo pravomocným stanovením daně. V době převodu vymožených prostředků na nedoplatky stanovené zrušenými dodatečnými platebními výměry již exekuční řízení vedeno nebylo. Skutečnost, že byly dodatečné platební výměry následně zrušeny pak dle žalovaného nezpůsobuje to, že by předcházející zajištění bylo nedůvodné a postup žalovaného byl v rozporu se zákonem. Jestliže tedy nebyla ve věci konstatována nezákonnost zajišťovacích příkazů, ale až následně nezákonnost dodatečných platebních výměrů, nebylo dle žalovaného možno daňovou exekuci, která byla nařízena k vymožení zajištěné částky, považovat za neoprávněnou. Žalobkyni proto nenáležel úrok z neoprávněného jednání žalovaného dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020.

Replika žalobkyně

8. V podané replice žalobkyně úvodem zmínila, že žalovaný rozděluje průběh daného řízení na jednotlivé části, kdy zaprvé exekučně vymáhal daňovou povinnost a zadruhé bylo pravomocně rozhodnuto o odvolání odvolacím orgánem, zatímco ona ho považuje za jeden celek. Dále žalobkyně poukázala na bod 12. čl. II zákona č. 283/2020 Sb., z něhož dovodila, že se na výpočet výše a doby úroku v tomto případě použije daňový řád, ve znění po 1. 1. 2021. Žalobkyně setrvala na tom, že nelze přijmout názor žalovaného, že pokud zajišťovací příkazy nebyly zrušeny soudem, bylo celé exekuční řízení v pořádku, a za jeho trvání tak není možné přiznat úroky z nesprávně stanovené daně. K tomu žalobkyně zdůraznila samotnou dikci § 254, ve znění po 1. 1. 2021. Ustanovení § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, pak dle jejího tvrzení jasně určuje, od kdy vzniká nárok na úrok právě z nesprávně stanovené daně. Žalovaný tedy nesprávně postupoval podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

9. Žalobkyně též uvedla, že zákonodárce v odkazovaném ustanovení sleduje základní princip, že daňový subjekt má nárok na náhradu úroku od doby, kdy skutečně daň uhradil, tedy kdy určité částky byly připsány na účet správce daně. Protože bylo v řešeném případě vedeno exekuční řízení, bylo dle názoru žalobkyně nutné přiznat úrok ve dvojnásobné výši podle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021. Žalobkyně závěrem uvedla, že v dané věci došlo ze strany žalovaného ke zneužití práva, neboť ten zcela nepochybně užíval finanční prostředky žalobkyně od února roku 2016 až do června 2022, avšak následně žalobkyni přiznal náhradu jen za dobu od roku 2018, a to s odůvodněním, že přiznání za dřívější dobu zákon neumožňuje. Smyslem a účelem § 254 daňového řádu však dle žalobkyně bylo nahradit daňovému subjektu újmu, která mu byla způsobena nesprávným stanovením daně, a to za dobu, kdy jeho finanční prostředky byly převedeny na účet správce daně. Jinak řečeno, nahradit cenu peněz za dobu jejich postrádání, která je vyjádřena právě formou úroků, jakož i kompenzovat újmu při exekučním vymáhání dvojnásobnou výší úroku.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný shodně uvedli, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání.
11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí daňového orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 3. 6. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červenec až prosinec roku 2012 a leden až prosinec roku 2013. V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou byly dne 14. 1. 2016 vůči žalobkyni vydány zajišťovací příkazy, které jí byly následně i doručeny. Dne 15. 1. 2016 žalovaný vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci dlužníka k zajištění částky stanovené zajišťovacími příkazy a rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movité věci dlužníka k zajištění částky stanovené zajišťovacími příkazy. Dne 18. 1. 2016 žalovaný v souvislosti s vydanými zajišťovacími příkazy vydal exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí, které byly žalobkyni doručeny dne 19. 1. 2016. Platbou žalobkyně na depozitní účet žalovaného ze dne 1. 2. 2016, převedením vratitelného přeplatku na DPH, nadměrným odpočtem za zdaňovací období listopad 2015 a vratitelným přeplatkem na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byly poté nadepsané zajišťovací příkazy plně uhrazeny. Následně došlo k zastavení daňové exekuce rozhodnutími žalovaného ze dne 3. a 4. 2. 2016, doručenými žalobkyni dne 5. 2. 2016. Potvrzení o zániku zástavního práva vydaná žalovaným dne 4. 2. 2016 byla žalobkyni doručena dne 5. 2. 2016. Proti shora uvedeným zajišťovacím příkazům žalobkyně podala dne 5. 2. 2016 odvolání.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

Odvolací finanční ředitelství nicméně k tomuto odvolání žalobkyně uzavřelo, že zákonné podmínky pro vydání dotčených zajišťovacích příkazů byly splněny, a proto návrhu žalobkyně na jejich zrušení nevyhovělo. V rámci toliko změny napadených zajišťovacích příkazů přitom Odvolací finanční ředitelství přihlédlo k námitce žalobkyně stran hrozícího nebezpečí z prodlení, ve zbytku však tato rozhodnutí zůstala nezměněna.

14. Samotná daňová kontrola byla ukončena dne 2. 11. 2016 projednáním zprávy o daňové kontrole v rámci ústního jednání za účasti zplnomocněného zástupce žalobkyně. Dne 11. 11. 2016 žalovaný vydal dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013, jimiž byla žalobkyni dodatečně doměřena DPH a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně (doručeno žalobkyni dne 21. 11. 2016). Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala dne 15. 12. 2016 odvolání. Dne 21. 12. 2016 vydal žalovaný platební výměry na úrok z prodlení, které byly žalobkyni doručeny dne 31. 12. 2016. Dne 9. 1. 2017 žalovaný vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci dlužníka k zajištění neuhrazeného příslušenství daně (tj. penále a úroků), doručené žalobkyni dne 10. 1. 2017. Dne 17. 1. 2017 žalobkyně podala žádost o prominutí příslušenství daně. Vzhledem k probíhajícímu odvolacímu řízení však nebylo možné danou žádost o prominutí posoudit v řádném termínu, o čemž byla žalobkyně vyrozuměna sdělením ze dne 2. 2. 2017, které jí bylo doručeno dne 12. 2. 2017. Dne 13. 2. 2017 žalobkyně podala také žádost o rozložení úhrady DPH na splátky, konkrétně příslušenství této daně. Dne 10. 3. 2017 žalovaný vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci dlužníka k zajištění neuhrazeného příslušenství daně (tj. penále a úroky), doručené žalobkyni dne 15. 3. 2017. Dne 15. 3. 2017 vydal žalovaný též rozhodnutí o posečkání daně, kterým povolil splátky nedoplatku na DPH (resp. penále a úroků) na dobu od 14. 2. 2017 do 28. 2. 2018. Ve správním spisu jsou také založena potvrzení o zániku zástavního práva zřízeného rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2017.
15. Dne 24. 5. 2018 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí o odvolání, v němž neshledalo důvody pro zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013 vydaných žalovaným. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství byly napadené dodatečné platební výměry změněny pouze tak, že byl na straně třetí změněn text: „*Dnem stanovení daně se rozumí den vydání dodatečného platebního výměru*“ na „*Dnem stanovení daně se rozumí den nabytí právní moci dodatečného platebního výměru*“. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 3. 6. 2018. Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2018 bylo dále žalobkyni prominuto příslušenství daně – penále z doměřené daně ve výši 75 %. Penále přitom bylo žalobkyni uhrazeno v plné výši, a proto jí prominutá část byla vrácena dne 30. 11. 2018. Žádost o prominutí úroku z prodlení byla rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2018 žalobkyni zamítnuta. Žalobkyně následně podala proti nadepsanému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018 žalobu, ke které zdejší soud namítané rozhodnutí rozsudkem ze dne 4. 1. 2022, č. j. 15 Af 49/2018-72, zrušil a věc Odvolacímu finančnímu ředitelství vrátil k dalšímu řízení. V návaznosti na uvedený rozsudek zdejšího soudu Odvolací finanční ředitelství dne 31. 5. 2022 vydalo ve věci nové rozhodnutí o odvolání žalobkyně, kterým již výše odkazované dodatečné platební výměry na DPH zrušilo a řízení zastavilo. Na osobním daňovém účtu žalobkyně pak vznikl vratitelný přeplatek ve výši 3 522 431 Kč, který byl odepsán z účtu žalovaného dne 10. 6. 2022.
16. Žalobkyně pak byla dne 29. 6. 2022 žalovaným vyrozuměna o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně vzniklého dle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a úroku z nesprávně stanovené DPH za zdaňovací období červenec

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

2012 až březen 2013 a květen 2013 dle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, jenž byl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet žalobkyně téhož dne, a to z důvodu zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH. Proti tomuto vyrozumění žalobkyně podala dne 14. 7. 2022 námitku, o které žalovaný rozhodl již dříve rekapitulovaným napadeným – zamítavým – rozhodnutím ze dne 13. 10. 2022.

17. V kontextu samotného merita projednávaného případu soud nejprve uvádí, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyni vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně, a to v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013. Nesporným bylo také to, z jaké částky měl být tento úrok vyplácen. Naopak spornou byla otázka, od kdy a v jaké výši (resp. v jakém násobku) nárok na předmětný úrok vznikl.
18. Žalovaný při výpočtu úroku ve věci aplikoval předně § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle tohoto ustanovení 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.
19. Úrok dle citovaného ustanovení žalovaný žalobkyni přiznal za období ode dne následujícího po (náhradním) dni splatnosti nesprávně stanovené daně, tedy od okamžiku, kdy byla žalobkyně na základě zrušených dodatečných platebních výměrů na DPH povinna uhradit daň – tj. konkrétně ode dne 4. 6. 2018 jako následujícího dne po dni nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, nebo ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41), a to až do dne 31. 12. 2020.
20. Na období ode dne 1. 1. 2021 pak žalovaný aplikoval § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021 (tj. po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb.). Dospěl k závěru, že žalobkyni vznikl nárok na přiznání úroku z nesprávně stanovené daně dle uvedeného ustanovení, jelikož byla uhrazena část daně, o kterou byla následně snížena daň stanovená z moci úřední [§ 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021], a to ode dne 1. 1. 2021 do dne vrácení, použití nebo převedení nesprávně uhrazené daně (tj. do dne 10. 6. 2022).
21. Žalovaný zároveň neshledal důvody pro přiznání zvýšeného úroku (ve dvojnásobné výši) podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, resp. dle § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021.
22. Jak už bylo shora popsáno, žalobkyně se ve věci domáhala v zásadě toho, aby soud vyslovil, že měl žalovaný pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně, jako okamžik počátku úročení určit den, kdy došlo k inkasování finančních prostředků v důsledku autoritativních úkonů žalovaného. Nikoliv tedy až den následující po nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství proti dodatečným platebním výměrům na DPH ze dne 24. 5. 2018. Současně se žalobkyně domáhala toho, aby jí byl přiznán nárok na zvýšený úrok (ve dvojnásobné výši) z neoprávněného jednání správce daně, resp. zvýšený úrok z nesprávně stanovené daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

23. Soud přitom k samotnému způsobu aplikace § 254 daňového řádu úvodem konstatuje, že dle bodů 11. a 12. přechodných ustanovení čl. II zákona č. 283/2020 Sb. 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. Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
24. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. současně zřejmým způsobem vyplývá, že „[a]čkoliv i bez uvedení přechodných ustanovení platí, že (s ohledem na zákaz pravé retroaktivity) nelze novou právní úpravou regulovat vznik a existenci úroku přede dnem nabytí její účinnosti, zatímco procesní aspekty nové právní úpravy lze ode dne nabytí její účinnosti aplikovat též na úroky vzniklé v minulosti, je z pohledu právní jistoty žádoucí, aby tyto principy byly vyjádřeny v textu navrhovaného zákona výslovnými přechodnými ustanoveními. (...) Navrhuje se proto explicitně uvést, že úroky podle dosavadní úpravy se v těchto případech uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. 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 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. (...) Aplikace nové procesněprávní úpravy na "staré" úroky se přitom neomezuje pouze na řízení a jiné postupy před změnou právní úpravy zahájené, ale vztahuje se na veškerá řízení a jiné postupy, ať již k jejich zahájení došlo před, anebo po změně právní úpravy (samozřejmě pokud se nejedná o postupy již skončené).“
25. Zdejší soud se tak na základě výše konstatovaného ztotožnil s hodnocením žalovaného, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vznikl žalobkyni do konce roku 2020 – tj. dle úpravy účinné před novelou č. 283/2020 Sb., přičemž ode dne 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně vznikl podle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021. Již vzniklé úroky zůstaly zachovány v podobě, v jaké vznikly, neboť nová právní úprava nebyla založena na principu pravé retroaktivity.
26. Dále soud v nadepsaných souvislostech uvádí, že účelem právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu je obecně poskytnutí do určité míry paušalizované náhrady škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (srov. např. 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, nebo ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29). Úrok z nesprávně stanovené daně dle účinného znění daňového řádu je tedy pojmán jako reparace daňového subjektu za vybrané nezákonné či nesprávné jednání správce daně, přičemž tato právní úprava ode dne 1. 1. 2021 nahradila právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně dle daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 (srov. Rozehnal, T., *Daňový řád: Praktický komentář*, Wolters Kluwer: 2021, k § 254).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

27. Ustanovení § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, přitom upravovalo dvě odlišné situace a z toho vyplývající rozdílná časová období, za která náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle odst. 1 nadepsaného ustanovení bylo postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco podle odst. 2 téhož ustanovení bylo postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). Zvýšený úrok dle odst. 2 daného ustanovení pak bylo 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. např. 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).
28. Nezbytnou podmínkou pro přiznání zvýšeného úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, ovšem bylo to, že bylo vymáhací řízení zahájeno, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (protiprávní), jak vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28. Tato nezákonnost mohla být způsobena buď nesprávným stanovením daně, která byla vymáhána procesně řádně (neoprávněnost exekuce tak byla důsledkem nezákonnosti exekučního titulu), nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusela být stanovena nezákonně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, či ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41).
29. Shora popsané závěry týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně a rozlišení mezi úrokem v základní výši dle § 254 odst. 1 a ve zvýšené výši podle odst. 2 téhož ustanovení daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, lze poté dle názoru soudu přiměřeně použít i na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021 (tj. po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb.).
30. Zde je třeba připomenout, že žalobkyně ve věci namítla, že žalovaný ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013 vydal zajišťovací příkazy ve vztahu k DPH za odkazovaná období. V návaznosti na tyto zajišťovací příkazy též vydal exekuční příkazy a vedl vůči žalobkyni daňovou exekuci. V důsledku toho žalobkyně na vydané zajišťovací příkazy provedla dne 1. 2. 2016 platbu na depozitní účet žalovaného a žalovaný dále na úhradu zajišťovacích příkazů autoritativně započítal také finanční prostředky plynoucí z převedení vratitelného přeplatku na DPH, nadměrného odpočtu za zdaňovací období listopad 2015 a vratitelného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jak už bylo dříve rekapitulováno. Žalobkyně tedy dovozovala, že jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně, již od okamžiku, kdy v kontextu vydaných zajišťovacích příkazů a nařízené exekuce byly uhrazeny konkrétní finanční prostředky na depozitní účet žalovaného, a to v přímé souvislosti s budoucím doměřením DPH žalobkyně za dotčená zdaňovací období.
31. Zdejší soud nicméně těmto tvrzením žalobkyně nepřisvědčil, neboť (ve shodě s názorem žalovaného) bylo v řešené věci nutno za zcela zásadní (rozhodnou) skutečnost považovat to, že odkazované zajišťovací příkazy nebyly k dnešnímu dni zrušeny. Kdyby k tomu došlo, pak by exekuce vedená v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy byla neoprávněná. Za vyvstálé situace však neexistuje žádný zákonný důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání předmětného úroku za období počínající platbou žalobkyně na depozitní účet žalovaného související s žalobkyní poukazovanou exekucí, nadto v dvojnásobné výši podle

§ 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, resp. dle § 254 odst. 5 daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021.

32. K tomu soud zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat mezi daňovou exekucí zajišťovací [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu] a uhrazovací [§ 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Zajišťovací exekuce je totiž vedena na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz, pokud není zrušen nebo jinak odstraněn, pozbývá účinků buď pravomocným stanovením daně, byla-li zajištěná daň dosud nestanovená (§ 168 odst. 4 daňového řádu), nebo splatností daně, byla-li zajištěná daň dosud nesplatná (§ 168 odst. 5 daňového řádu). Pozbytím účinků se stává zajišťovací příkaz obsoletním, čímž pozbývá účinků i exekuční titul pro zajišťovací exekuci a tím je i případně ukončena zajišťovací exekuce (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 3. 2022, č. j. 15 Af 31/2019-42). V posuzovaném případě pak pozbyly výše odkazované zajišťovací příkazy účinků dle § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v souvislosti s nabytím právní moci rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 05. 2018, které ve svém důsledku potvrdilo dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červenec 2012 až březen 2013 a květen 2013, přičemž v rámci změny dodatečných platebních výměrů toliko určilo, že se dnem stanovení daně rozumí den nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Na poukazované zajišťovací příkazy tudíž bylo v daném případě třeba hledět jako na zákonné a správné, neboť byly nadány presumpcí správnosti. Tyto zajišťovací příkazy tedy byly i řádným exekučním titulem pro vedení zajišťovací exekuce, která by v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byla ukončena nejpozději pravomocným stanovením DPH za dotčená zdaňovací období, kdy pozbyly dané zajišťovací příkazy účinků. K zastavení daňové exekuce však ve věci došlo rozhodnutími žalovaného již ze dne 3. a 4. 2. 2016, doručenými žalobkyni dne 5. 2. 2016. Z uvedeného je tak dle soudu zjevné, že zajišťovací daňová exekuce vedená na základě výše zmíněných zajišťovacích příkazů byla vedena v souladu se zákonem, přičemž by se tak dělo nejpozději do doby pozbytí účinků zajišťovacích příkazů, tj. do dne 3. 6. 2018, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018. Soud proto konstatuje, že zajišťovací exekuce byla vedena oprávněně na základě řádných exekučních titulů. Příležitým je v tomto ohledu zmínit i důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., ve které bylo k § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu vysloveno, že „[v] případě zajišťovacího příkazu, který je později zrušen z důvodu nezákonnosti nebo u kterého dojde k prohlášení nicotnosti, je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně částka uvedená v tomto rozhodnutí. Nejde tedy o případy, kdy je výše zajišťované daně upravována podle § 168 odst. 3 až 5 daňového řádu, neboť v takovém případě nejde o pochybení ze strany správce daně, nýbrž realizaci zákonem aprobovaného postupu při zajištění daně.“ Současně zde bylo k odst. 2 písm. c) téhož ustanovení, jehož aplikace ve věci se žalobkyně dovolávala, uvedeno, že „[v] případě zajišťovacího příkazu je počátek doby vymezen analogicky, jako je tomu v případě úpravy pod písmenem a).“
33. Skutečnost, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů na daň a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně, ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41.
34. Ze všech shora popsaných důvodů tak soud nepřisvědčil žalobní argumentaci týkající se toho, že mělo být v řešeném případě postupováno podle § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění po 1. 1. 2021, resp. že toto ustanovení bylo žalovaným ve věci porušeno, a že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

měl úrok z nesprávně stanovené daně žalobkyni náležet již ode dne 1. 2. 2016, kdy bylo „zahájeno“ vymáhání v souvislosti s nařízenou daňovou exekucí. Stejně tak soud shledal za nedůvodné a nepřípadně zjednodušující tvrzení žalobkyně o tom, že jí měl být přiznán předmětný úrok ve dvojnásobné výši, jestliže bylo v projednávané věci vedeno exekuční řízení.

35. Nad rámec uvedeného soud doplňuje, že byt Nejvyšší správní soud vykládá pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ poměrně široce (srov. např. rozsudek ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, v němž pod tento pojem podřadil i prodej majetku tzv. z „volné ruky“, přičemž tak nešlo striktně vzato o prodej majetku v rámci nařízené daňové exekuce), vždy však musí být splněna také podmínka, že vymáhání bylo prohlášeno za nezákonné (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, nebo ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 45/2022-36). Samotný fakt, že platbou žalobkyně na depozitní účet žalovaného, převedením vratitelného přeplatku na DPH, nadměrného odpočtu za zdaňovací období listopad 2015 a vratitelného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, byly nadepsané zajišťovací příkazy plně uhrazeny v době, kdy proti žalobkyni byla vedena daňová exekuce, tedy nestačí k tomu, aby jí vznikl nárok na úrok ve dvojnásobné výši.
36. Žalobkyně se tak mylí, pokud naznačila, že nebylo podstatné, zda zmiňované zajišťovací příkazy byly zrušeny (resp. že šlo po celou dobu o jedno řízení v jedné konkrétní věci). Závěr o nezákonnosti následného stanovení daně totiž automaticky neznamená, že také zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu se zákonem (resp. že byla vedena zajišťovací daňová exekuce protiprávní). Zajišťovací příkaz je jedním z institutů upravených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplacené nebo nestanovené daně. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou musí být zřejmé, z čeho správce daně dovozuje přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Jistě si tak lze představit i situaci, že v době vydání zajišťovacího příkazu existovaly důvody svědčící o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v určité výši a byly splněny také další podmínky pro jeho vydání, avšak následné rozhodnutí o (dodatečném) stanovení daně bude z nějakého důvodu zrušeno.
37. Soud poté v nyní řešeném případě nemůže posuzovat zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť by se tím dostal zcela mimo rámec předmětu řízení. Žalobkyně se přitom mohla domáhat soudního přezkumu odkazovaných zajišťovacích příkazů v samostatném řízení, což však neučinila. Pak ale musí akceptovat důsledky z toho plynoucí, jak už tyto byly shora popsány.
38. Jak též doplnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41: „Nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů představuje předěl, neboť dochází ke změně rozhodnutí, na jehož základě 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.“ Za daného stavu lze tudíž konstatovat, že žalovaný až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018 – tj. do dne 3. 6. 2018, držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem, a to na základě dosud nezrušených ani

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

jinak odstraněných zajišťovacích příkazů. Postup žalovaného v posuzované věci tak s ohledem na shora uvedené nelze označit za protiprávní či za zneužití práva.

39. Zdejší soud podle § 52 odst. 1 s. ř. s. v daném řízení neprovedl žalobkyní navržené dokazování listinami obsaženými ve správním spisu (konkrétně vyrozuměním o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně žalovaného ze dne 29. 6. 2022, námitkou žalobkyně proti tomuto vyrozumění ze dne 14. 7. 2022 a žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného o námitce ze dne 13. 10. 2022), neboť obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) nelze považovat bez dalšího za důkaz. Vychází-li tedy soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu nadepsaného ustanovení s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).
40. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
41. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 26. února 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..