



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobců: a) **Tabák Plus, spol. s r.o.**, se sídlem Nové Sady 606/40, Brno, a b) **JUDr. Jiří Švihla**, insolvenční správce žalobkyně a), se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, oba zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Velkopřevorské náměstí 644/1a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, čj. 44536/20/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, čj. 31 Af 8/2021-393,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, čj. 31 Af 8/2021-393, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, čj. 44536/20/5100-41456-711929, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci a) ve výši **30 273,40 Kč** a žalobci b) ve výši **27 273,40 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejich zástupkyně JUDr. Moniky Novotné, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je určení konce úročení z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně na základě nezákonných zajišťovacích příkazů.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 1. 2020, čj. 211226/19/4300-12715-107540 (dále „rozhodnutí správce daně“), přiznal žalobkyni úrok

z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až říjen 2011, srpen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013, leden 2014 a březen 2014 až červen 2014 na základě zajišťovacích příkazů. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadli žalobci samostatnými žalobami. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349, žaloby spojil ke společnému projednání a napadené rozhodnutí zrušil. Soud dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020, již od vydání exekučních příkazů, nikoli až od vymožení dané částky a jejího připsání na účet správce daně. Daňové orgány podle krajského soudu vyhodnotily chybně i to, do kdy má žalobkyně nárok na přiznání úroku. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně má nárok na tento úrok až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení bez ohledu na to, zda byl proveden výkon exekuce. Neoprávněnost exekučního řízení tak skončila okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry nabyly právní moci, tedy 9. 6. 2016. Ostatní námitky nebyly podstatné.

[4] Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 5. 2023, čj. 8 Afs 76/2022-71, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, pokud jde o určení konce úročení. Krajský soud se totiž nevyjádřil k argumentaci žalovaného, která pro danou věc nebyla zjevně bez významu. Za rozhodnou krajský soud považoval splatnost dodatečných platebních výměrů, která je dle něj odvozena od nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Žalovaný přitom tvrdil, že konec úročení stanovil v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů. Splatnost byla stanovena přímo ve výrocích dodatečných platebních výměrů. Nemohl ji proto pro výpočet úroku stanovit odlišně. Touto argumentací se ovšem krajský soud nezabýval, a proto NSS rozsudek krajského soudu zrušil. Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami, které se týkaly stanovení počátku úročení. S nimi se neztotožnil. Počátek úročení však již není nadále sporný, proto NSS vypořádání těchto námitek nerekapituluje.

[5] Krajský soud v dalším řízení v záhlaví označeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil. Ke konci doby úročení, jež nadále zůstalo sporné, konstatoval, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží žalobkyni do skončení neoprávněnosti exekučního řízení. Opětovně dospěl k závěru, že neoprávněnost exekučních řízení skončila 9. 6. 2016, tedy dnem, kterým dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Dle krajského soudu na daném závěru nic nemění ani argumentace žalovaného, dle které je nutné vycházet z dat splatnosti uvedených na dodatečných platebních výměrech.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že je nutné rozlišovat mezi jednotlivými exekučními řízeními. Má za to, že v případě exekuce zahájené exekučním příkazem na prodej movitých věcí žalobkyni skutečně náleží úrok až do 9. 6. 2016. Exekuční řízení zahájená exekučními příkazy na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele však již ke dni 9. 6. 2016 nebyla vedena. Žalobkyni proto úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do tohoto dne nenáleží.

pokračování

[7] Konkrétně stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je vnitřně rozporný, jelikož krajský soud uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží žalobkyni od zahájení daňové exekuce do jejího pravomocného skončení. Zároveň uvedl, že neoprávněnost exekučního řízení skončila dnem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, tedy 9. 6. 2016, a žalobkyni do tohoto dne náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatel však namítá, že ne všechna exekuční řízení skončila až 9. 6. 2016. Proto jsou tato tvrzení krajského soudu rozporná. Stěžovatel dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se totiž nezabýval otázkou, zda byla jednotlivá exekuční řízení v době nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů ještě vedena. Tři ze čtyř exekučních řízení však již neběžely. Krajský soud rovněž neuložil povinnost žalovanému přiznat žalobkyni úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do 9. 6. 2016, nýbrž jej zavázal k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Není tak zřejmé, v jaké sazbě by měl úroky přiznat, tedy zda ve výši podle § 254 odst. 1 či 2 daňového řádu.

[8] Stěžovatel má za to, že pokud by kasační soud nezrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, měl by jej zrušit pro nesprávné posouzení právní otázky, spočívající v určení okamžiku, do kterého byla proti žalobkyni neoprávněně vedena daňová exekuce. Jeden nedoplatek je možné vymáhat různými způsoby provedení exekuce na základě různých exekučních příkazů. Každé exekuční řízení končí odlišně. To však napadený rozsudek nerespektuje. Správnost uvedeného výkladu podporuje také rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2023, čj. 10 Afs 78/2022-38, *Českomoravská olejářská II*, zejména body 18, 19 a 25. Stěžovatel si požádal o přednostní projednání věci. K žádosti se připojili také žalobci. Nejvyšší správní soud žádosti vyhověl a kasační stížnost projednal přednostně, protože shledal, že jsou ve věci dány závažné důvody pro přednostní projednání spočívající především v probíhajícím insolvenčním řízení, které bylo zároveň jedním z důvodů pro přiznání odkladného účinku.

[9] Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedli, že vymožením finančních prostředků exekuční řízení nekončí. Daňová exekuce nemohla být ukončena dříve, než došlo k převodu zajištěných finančních prostředků z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet žalobkyně pro úhradu pravomocně stanovené daně. Pokud je vůči dlužníkovi vedeno insolvenční řízení, je možné daňovou exekuci nařídit, nelze ji však provést. Správce daně měl povinnost vymoženou částku vydat do majetkové podstaty. Vymoženou částku nesprávně použil na úhradu stanovené daně. Pokud finanční prostředky nevydal do majetkové podstaty dlužníka, znamená to, že pokračoval v exekučním řízení, a to až do dne převedení vymožených finančních prostředků na úhradu pravomocně stanovené daně. Totéž vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2023, čj. 23 Co 229/2023-149, *Tabák Plus*. Správce daně vedl exekuční řízení až do dne započtení vymožených prostředků na pravomocně stanovenou daň. Žalobkyni proto musí náležet vyšší úrok až do 9. 6. 2016. Správce daně totiž po celou dobu vymoženými prostředky disponoval. Nižší úrok daňovému subjektu náleží až od chvíle, kdy je daň skutečně uhrazena a správce daně je v prodlení s vrácením neoprávněně vymožené částky.

[10] Stěžovatel se s argumentací žalobců neztotožňuje. Tvrdí, že se nesprávně domáhají náhrady škody, jako by správce daně vedl exekuci podle exekučního řádu. Ten ji však vedl

podle daňového řádu. Od vymožení dané částky již nemohla daňová exekuce způsobovat žalobkyni újmu. Tvrzení žalobců je v rozporu s rozsudkem ve věci *Českomoravská olejářská II*. Z něj vyplývá, že exekuční řízení trvají do jejich pravomocného skončení. Pravomocným skončením nelze chápat až okamžik převedení prostředků z depozitního účtu na úhradu daně. Již okamžikem připsání finančních prostředků na depozitní účet došlo ke skončení exekučního řízení. Následné držení prostředků správcem daně má být kompenzováno nižším úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Pro posouzení, zda správce daně stále vedl exekuční řízení, není rozhodné, že správce daně nevydal finanční prostředky do majetkové podstaty.

[11] Žalobci se neztotožňují s tím, že by vymožením finančních prostředků na základě zajišťovacích příkazů byl nastolen stav shodný s dobrovolnou úhradou. Relevantní je také to, že exekučním titulem byl nezákonný zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň. Správce daně tak do sféry žalobkyně zasáhl dvakrát. Pokud by nedošlo k vydání zajišťovacího příkazu, finanční prostředky by se nedostaly do sféry správce daně dříve než k okamžiku pravomocného stanovení daně. Z rozsudku *Českomoravská olejářská II* nelze dovodit, že by úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu náležel daňovému subjektu vždy jen do 6 měsíců od toho, kdy byl o právní moci exekučního příkazu vyrozuměn poskytovatel bankovních služeb. Rozhodný je závěr uvedený v bodě 26 tohoto rozsudku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný. Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů i pro nesrozumitelnost. Většina námitek nepřezkoumatelnosti vychází z předpokladu, že je třeba rozlišovat mezi různými způsoby vedení exekuce. Stěžovatel má za to, že krajský soud ve svých závěrech nezohlednil to, že daňové exekuce na příkázání pohledávky z účtu ze zákona končí uplynutím šesti měsíců ode dne vyrozumění poskytovatele platebních služeb o nabytí právní moci exekučního příkazu.

[14] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž 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 (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[15] Stěžovatel shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost v tom, že z něj není zřejmé, zda jej krajský soud zavázal k vyplacení vyššího úroku žalobkyni dle § 254 odst. 2 daňového řádu do 9. 6. 2016, či zda má vyplatit vyšší úrok pouze do skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení a následně nižší úrok dle § 254 odst. 1 daňového

pokračování

řádu. S tímto se však NSS neztotožnil. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zcela zřejmé, že se krajský soud zabýval pouze úrokem dle § 254 odst. 2 daňového řádu, na který se v napadeném rozsudku výslovně odkazoval a to opakovaně. Ustanovení § 254 odst. 1 nezmínil ani jednou. V závěru nadto jednoznačně konstatoval, že žalovaný v dalším řízení znovu posoudí otázku doby úročení úroku z neoprávněně vedeného exekučního řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto neshledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost.

[16] Pro posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů se NSS musel předně zabývat tím, zda ke skončení exekučního řízení mohlo dojít dříve, než došlo k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Z rozhodnutí správce daně vyplývá, že se sporný úrok vztahuje k daňovým exekucím provedeným prodejem movitých věcí a příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Stěžovatel proti exekucím zahájeným exekučním příkazem na prodej movitých věcí nikterak nebrojí, resp. se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že žalobkyni skutečně náleží úrok až do 9. 6. 2016. Rozhodná je tedy pouze otázka, do kdy náleží žalobkyni úrok z exekuce provedené příkázáním pohledávek z účtů u poskytovatelů platebních služeb.

[17] Podle § 190 odst. 1 daňového řádu platí, že *daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se provede odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, vedeného v jakékoliv měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správcem daně. Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi.*

[18] Podle § 190 odst. 2 téhož zákona platí, že *poskytovatel platebních služeb je povinen od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce nevyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je příkázána pohledávka, neprovádět na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládat, a to až do výše částky uvedené v exekučním příkazu; to se týká i peněžních prostředků, které dojdou na tento účet do 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.*

[19] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, věty první 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.*

[20] Podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, 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.*

[21] Z § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok ve dvojnásobné výši pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Krajský soud dané usnesení vyložil tak, že žalobkyni náleží vyšší úrok až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení. Vycházel totiž z rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, *Českomoravská olejářská I*, dle kterého zvýšený úrok náleží daňovému subjektu až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení. Zvolená formulace by mohla evokovat to, že exekuční řízení musí být vždy skončeno rozhodnutím, které nabývá právní moci. Tak tomu ovšem není. Z § 190 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb skončí odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu a jejich vyplacením správci daně. V případě, že k odepsání peněžních prostředků nedojde, skončí tato daňová exekuce nejpozději 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu. Shodně vnímá výkon rozhodnutí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb také zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, který lze subsidiárně aplikovat v rámci daňových exekucí (§ 177 odst. 1 daňového řádu). Z § 306 odst. 2 o. s. ř., ve znění do 30. 6. 2021, vyplývá, že výkon rozhodnutí zaniká jeho provedením dle § 307, § 308 a § 309a odst. 1 a 3 o. s. ř. Nejvyšší soud v usnesení ze dne 23. 9. 2014, sp. zn. 30 Cdo 204/2014, k danému ustanovení konstatoval, že výkon rozhodnutí příkázáním pohledávky z účtu povinného u peněžního ústavu zaniká „provedením“ nejen v případě, že dojde k odepsání vymáhané pohledávky z účtu povinného a jejímu vyplacení oprávněnému, ale i tehdy, jestliže marně uplyne šestiměsíční sledovací období, během kterého je peněžní ústav povinen účet povinného blokovat. Ze závěrů Nejvyššího soudu je proto zřejmé, že daňový řád i o. s. ř. upravují skončení exekuce (či výkon rozhodnutí) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb totožně.

[22] Účastníci řízení se shodně odkazují na rozsudek *Českomoravská olejářská II*. Dovozejí z něj však odlišné závěry. Nejvyšší správní soud se v něm zabýval stanovením konce úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu za obdobného skutkového stavu. V bodě 18 shrnul postup správce daně. Uvedl, že správce daně stanovil konec doby úročení dle jednotlivých způsobů provedení konkrétních exekucí. Konec exekuce příkázáním pohledávky z účtu stanovil ke dni uplynutí šesti měsíční lhůty ode dne, kdy byl o právní moci exekučního příkazu vyrozuměn poskytovatel bankovních služeb. Z kontextu daného rozsudku je rovněž zřejmé, že Nejvyšší správní soud správnost tohoto postupu potvrdil. Neztotožnil se totiž s navrhovaným alternativním výkladem zákona ze strany daňového subjektu spočívajícím v tom, že mu vyšší úrok náleží až do pravomocného zastavení posledního exekučního řízení a vyplacení všech vymožených prostředků zpět daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud naopak v bodě 23 podrobněji popsal konec jednotlivých exekučních řízení. Konstatoval, že exekuce prodejem movitých věcí skončila příklepem jednotlivých (souborů) věcí v dražbě. Exekuce příkázáním pohledávky ze dvou bankovních účtů byly ukončeny *ex lege*. Z těchto úvah je zřejmé, že tak potvrdil správnost výpočtu úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu, tedy že tento úrok daňovému subjektu náleží do dne skončení jednotlivých exekucí zahájených různými exekučními příkazy, nikoliv do skončení poslední exekuce. Byť i v právní větě k rozsudku *Českomoravská olejářská II* desátý senát NSS uvedl, že vyšší úrok náleží daňovému subjektu až do dne pravomocného ukončení exekučního řízení, v němž byla úročená částka vymožena, z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že v dané věci nebyla otázka skončení samotného exekučního řízení rozhodná. Nejprve totiž došlo k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů a až následně k ukončení exekucí. Exekuce

pokračování

vedená po nabytí právní moci výměrů tak již dále nebyla nezákonná. V nyní posuzované věci však k ukončení alespoň některých exekučních řízení s vysokou pravděpodobností došlo dříve než k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. U těchto jednotlivých řízení proto nebude pro určení konce doby úročení rozhodné určení data nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů.

[23] Žalobci se odkazují na závěr v bodě 26 daného rozsudku, dle kterého „[č]ástky zadržované správcem daně na základě zajišťovacího příkazu byly až do právní moci dodatečných platebních výměrů (doručení prvního rozhodnutí o odvolání společnosti) skutečně zadržovány neoprávněně. Po tuto dobu ovšem byla zároveň neoprávněně vedena exekuční řízení, a tato doba je tedy pokryta dvojnásobným úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu.“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že je nutné rozlišovat mezi tím, zda byly finanční prostředky „pouze“ neoprávněně zadržovány po jejich vymožení do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, či zda bylo exekuční řízení vedeno až do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Pokud NSS v dané věci shledal, že správce daně pokračoval v exekučním řízení do právní moci dodatečných platebních výměrů, je nepochybné, že žalobkyni v dané věci náležel úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu do právní moci těchto výměrů. Tak tomu ovšem nemusí být vždy. Exekuční řízení v souladu s výše uvedeným může skončit ještě předtím, než dojde k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Daňovému subjektu přitom náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Pro určení konce úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu proto není rozhodné to, že žalobkyně i po skončení exekuce nemohla s finančními prostředky nadále nakládat, jak tvrdí žalobci. Za to jí náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Totéž NSS konstatoval již v bodě 30 rozsudku *Českomoravská olejářská I*, byť pouze nad rámec rozhodovacích důvodů. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že je nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Vyšší úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu však lze přiznat pouze do skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení.

[24] Žalobci se dále odkazují na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci *Tabák plus*. Městský soud v něm dospěl k závěru, že deponováním finančních prostředků na osobní depozitní účet nedochází k uspokojení dlužníkovy závazku a finanční prostředky náleží do jeho majetkové sféry. Z uvedeného je však zřejmé pouze to, že správce daně finančními prostředky neoprávněně disponoval. Nelze ovšem mít za to, že zadržování finančních prostředků znamená pokračování v neoprávněném vedení exekuce ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, jak je vysvětleno výše. V tomto směru se Nejvyšší správní soud naopak ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že vymožením finančních prostředků docházení k nastolení stavu shodného s dobrovolnou úhradou jistoty stanovené zajišťovacím příkazem. Zásah do práv daňového subjektu ode dne skončení vymáhání je srovnatelný se zásahem do práv v případě dobrovolné úhrady daně. V této fázi řízení v obou situacích totiž daňový subjekt toliko nemůže nakládat se svými finančními prostředky. Nedochází však k jakémukoliv dalšímu zásahu do práv. Vyšší úrok však má kompenzovat vyšší míru zásahu do práv daňového subjektu v průběhu exekučního řízení, a to až do jeho skončení, nikoliv do vrácení či využití vymožených finančních prostředků. Lze dodat, že výkladem žalobců by byl nedůvodně diskriminován naopak daňový subjekt, jenž daň zaplatil dobrovolně. Dle

nich by měl být vyšší úrok daňovému subjektu přiznán i poté, co intenzivnější zásah do jeho práv v podobně vymáhání skončil. Nic takového však ze zákona neplyne.

[25] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že záměrem zákonodárce, zachyceným v důvodové zprávě k rozhodnému znění § 254 daňového řádu, bylo zjednodušit postup při nahrazování škody skrze její paušalizaci (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, bod 43). Jinak řečeno, skutečná škoda závisí na konkrétních okolnostech a nemusí vždy odpovídat částce, která je (má být) daňovému subjektu přiznána (rozsudek *Českomoravská olejářská II*, bod 20). Může totiž dojít k situacím, kdy přiznané úroky z neoprávněně vedeného exekučního řízení nebudou ani zdaleka dosahovat skutečné škody, například z důvodu rychle provedené daňové exekuce, která však bude mít dalekosáhlé negativní důsledky pro daňový subjekt. Daňový subjekt proto může samostatně požadovat náhradu škody přesahující výši přiznaného úroku postupem dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Na druhou stranu nelze vyloučit ani situace, ve kterých výše přiznaných úroků uvedeným postupem přesáhne skutečnou škodu daňového subjektu. Lze tak uzavřít, že aplikace § 254 odst. 2 daňového řádu může v individuálních případech někdy vést k nespravedlivým důsledkům. Ty však mohou být zhojeny dalšími postupy.

[26] Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedeného se stěžovatelem ztotožňuje v tom, že exekuce příkázáním pohledávky z účtu končí nejpozději 6 měsíců poté, kdy byl o právní moci exekučního příkazu vyrozuměn poskytovatel bankovních služeb. V nyní posuzované věci však nejsou vyrozumění poskytovatelům bankovních služeb součástí spisu, jak stěžovatel v kasační stížnosti připustil. To plyne z toho, že žalovaný konec úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu stanovil ke dni 24. 11. 2015, který označil jako den převedení této části jistoty na úhradu stanovené daně, jak vyplývá z bodu 35 napadeného rozhodnutí. Tento závěr však odmítl krajský soud a stěžovatel proti němu nebrojí. Je tak zřejmé, že to byl předně stěžovatel, který nerozlišoval mezi jednotlivými způsoby provedení exekucí v souvislosti se určením konce doby úročení, byť tak učinit měl. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Rozsudek krajského soudu je v části určení konce úročení rovněž nepřezkoumatelný, jelikož přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které nebylo přezkoumání způsobilé. Nejvyšší správní soud proto není oprávněn se zabývat určením dne, ke kterému došlo ke skončení exekucí příkázáním pohledávky z účtu. To by ostatně nebylo ani možné vzhledem k chybějícím podkladům ve spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. S ohledem na to jej zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením napadeného rozsudku může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytykaných vad neměl jinou možnost než zrušit napadené rozhodnutí, a to z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl tak, že

pokračování

toto rozhodnutí sám zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Bude tedy muset určit konec úročení s přihlédnutím k jednotlivým způsobům provedení exekucí. Zároveň doplní správní spis o nezbytné podklady. Ohledně stanovení počátku doby úročení bude postupovat v souladu se závěry rozsudku NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 76/2022.

[28] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy. Výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení rozhodnutí stěžovatele, žalobci proto měli ve věci plný úspěch. V takovém případě je stěžovatel povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit žalobcům náklady řízení před soudem.

[29] První část nákladů řízení se týká nákladů řízení před vydáním původního rozsudku krajského soudu, v rámci kterého došlo ke spojení věcí ke společnému rozhodnutí. Před spojením věcí se u každého ze žalobců jednalo o tři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí věci, sepisu žaloby a replice (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Nejvyšší správní soud při rozhodování o nákladech řízení přihlédl k tomu, že žalobci v projednávaných věcech činili ještě před spojením věcí obsahově shodná podání, byli zastoupeni shodnou zástupkyní a žalobce b), coby insolvenční správce žalobkyně a), uplatňoval proti napadenému rozhodnutí zcela shodnou argumentaci. Vzhledem k těmto okolnostem dospěl k závěru, že byly splněny důvody zvláštního zřetele hodné podle § 60 odst. 7 s. ř. s. a přistoupil ke snížení náhrady nákladů tak, jako by se již od začátku jednalo o společné zastupování. Nejvyšší správní soud tak stanovil náhradu odměny zástupkyně žalobců sníženou o 20 % (§ 12 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 x 2 x 2 480 Kč, tj. celkem 14 880 Kč. Odměna advokátky dále zahrnuje paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 x 2 x 300 Kč, tj. celkem 1 800 Kč. Žalobcům tak náleží náhrada odměny a hotových výdajů jejich zástupkyně ve výši 16 680 Kč.

[30] Žalobcům dále přísluší náhrada nákladů za původní řízení o kasační stížnosti. V původním rozsudku krajský soud rozhodl o spojení věcí. V takto spojené věci bylo vedeno jediné řízení o kasační stížnosti. Žalobcům náleží náhrada nákladů za jeden a půl úkonu právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti a půl úkonu za vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) a § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu]. Odměna tedy činí 2 x 1,5 x 3 100 Kč, snížená o 20 %, tedy 2 x 1,5 x 2 480 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 4 advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 2 x 300 Kč. Celkem tedy 8 640 Kč za oba žalobce.

[31] Po zrušení původního rozsudku krajský soud opětovně věci spojil ke společnému projednání, a to při jednání. Ve věci učinila jen jeden úkon právní služby, a to účast na jednání před soudem (§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Odměna advokátky tedy činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], snížená o 20 % na 2 x 2 480 Kč (§ 12 odst. 4 advokátního tarifu), a paušální částku ve výši 2 x 300 Kč

za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 5 560 Kč za oba žalobce.

[32] V rámci nyní posuzovaného řízení o kasační stížnosti tvoří náklady pouze odměna advokátky. Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti a duplice a půl úkon za vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) a § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu]. Odměna advokátky tedy činí v dané věci 2 x 2,5 x 3 100 Kč, snižena o 20 %, tedy 2 x 2,5 x 2 480 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 4 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 3 x 300 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak celkem představuje částku 14 200 Kč.

[33] Nejvyšší správní soud shrnuje, že náhradu nákladů řízení spočívajících v zastoupení žalobců tvoří částka 16 680 Kč za původní řízení před krajským soudem, 8 640 Kč za původní řízení o kasační stížnosti, 5 560 Kč za následné řízení před krajským soudem a 14 200 Kč za toto řízení o kasační stížnosti, celkem tedy 45 080 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobců plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 9 466,80 Kč, celkem tedy na 54 546,80 Kč. Každému ze žalobců proto náleží náhrada nákladů řízení ve výši jedné poloviny, tedy 27 273,40 Kč. K tomu je nutné připočítat 3 000 Kč za soudní poplatek žalobce a) za žalobu. Žalobce b) soudní poplatek neuhradil, jelikož se na něj vztahovalo osvobození od soudních poplatků dle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.

[34] Celkem tedy má žalobce a) právo na náhradu nákladů řízení ve výši 30 273,40 Kč a žalobce b) ve výši 27 273,40 Kč. Tyto částky je žalovaný povinen žalobcům zaplatit k rukám jejich zástupkyně do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 30. dubna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu