



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **EUROBIT GROUP s. r. o.** IČ: 27495477  
sídlem Teplého 1375, 530 02 Pardubice  
zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem,  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 11. 2023, č. j. 38170/23/5100-41453-711335,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-

52521-609400, jímž tento správní orgán I. stupně jako správce daně podle ustanovení § 254 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen "daňový řád"), přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 5 363 220 Kč. Žalovaným rozhodnutím bylo toto rozhodnutí správce daně změněno tak, že byl žalobkyni přiznan tento úrok v celkové výši 5 954 980 Kč. Žalobkyně odůvodnila žalobu následujícím způsobem.

2. Po celkovém shrnutí procesního stavu věci žalobkyně uvedla žalobní body v části IV. žaloby, které obsahují následující námítky.
3. Předně namítla, že závěry žalovaného jsou v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (dále jen "NSS") vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, kterým bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného v dané věci ze dne

17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podle názoru žalobce účelově přehlédl závěr NSS, uvedený v tomto rozsudku (bod 70), podle něhož byly částky převedené na úhradu daně stanovenou nezákonnými zajišťovacími příkazy na základě institutu převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu vymáhány neoprávněně a žalobci proto náleží z tohoto neoprávněného jednání správce daně dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. NSS v tomto rozsudku neuvedl, jak nezákonně dovedl žalovaný k bodu 20 napadeného rozhodnutí o odvolání, že by žalobci nepřináležel zvýšený úrok za celou dobu neoprávněného vymáhání, respektive, že by tento úrok žalobci nepřináležel za celou dobu od počátku vymáhání až do okamžiku ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů nabytím právní moci dodatečných platebních výměrů. Doba dvojnásobného úročení má pokrývat celou dobu vymáhání, přičemž žalobce odkázal na bod 60 uvedeného rozsudku NSS. Žalobce zdůraznil, že částky, které jsou odčerpány bez ohledu na vůli daňového subjektu, jsou úročeny dvojnásobnou sazbou až do okamžiku vrácení daňovému subjektu, neboť daňový subjekt nemůže s ohledem na byť i jen formálně vedenou exekuci podnikat, protože veškeré finanční prostředky, které by mu měly náležet, bude vždy inkasovat správce daně. Žalobci tedy náleží zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu až do stanovení daně, tj. do 27. 10. 2016. Žalobce poté pro přehlednost uvedl, jak konkrétně mělo být úročení zvýšeným úrokem dle § 254 odst. 2 daňového řádu podle něj provedeno u jednotlivých částek. Žalobce poté polemizoval s jednotlivými závěry žalovaného, uvedl, že *"žalovaný naopak zastává fiskálně výhodný právní názor, na jehož základě dochází ke zcela minimálnímu úročení exekurovaných finančních prostředků zvýšeným úrokem z neoprávněného jednání správce daně, redukcionistická premisa žalovaného z rozsudku NSS vůbec nevyplývá, když dvojnásobný úrok pokrývá jen dobu od vydání exekučního příkazu do inkasa exekurované částky správcem daně, a to jen ve vztahu ke konkrétní částce, která je předmětem konkrétního exekučního příkazu. Žalovaný přehlédl, že podle NSS žalobci náleží zvýšený úrok za dobu, kdy na žalobci bylo nezákonně vymáháno, přičemž správce daně neoprávněně průběžně vymáhal až do skončení účinnosti zajišťovacích příkazů, což žalovaný vůbec nezohlednil"*. Neoprávněné vymáhání neskončilo samotným výběrem finančních prostředků, nýbrž trvalo po celou dobu účinnosti zajišťovacích příkazů. Podstatné podle žalobce je, že veškeré inkasované finanční prostředky měl žalovaný úročit zvýšeným úrokem z neoprávněného jednání správce daně za období od zahájení exekučních úkonů až do okamžiku zániku účinnosti zajišťovacích příkazů. Žalobce taktéž upozornil, že finanční orgány na žalobci vymáhaly finanční prostředky rovněž na základě nezpůsobilých

exekučních výzev, které v době účinnosti zajišťovacích příkazů jako exekuční titul označovaly dodatečné platební výměry. Po celou dobu od vydání těchto exekučních nezákonných výzev až do skončení účinnosti zajišťovacích příkazů je nutné vymáhání finančních prostředků správcem daně považovat bez dalšího za nezákonné a žalobci náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Dále namítl, že tvrzení žalovaného v bodu 47 žalovaného rozhodnutí o tom, že v době vedení vymáhání se domníval, že exekuci vede na základě nepravomocných dodatečných platebních výměrů před stanovením daně, a nikoliv na základě zajišťovacích příkazů, je podle názoru žalobce irelevantní. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí včetně orgánu prvního stupně zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
5. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. §65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. s.ř.s., v platném znění (dále jen "s.ř.s."), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým právním závěrům.
6. Mezi účastníky nejsou sporné a ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.
7. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot, které dovážela do tuzemska, a to ve zdaňovacím období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012. Specializovaný finanční úřad (tehdejší správce daně) pojal obavu, že nárok na odpočet není oprávněný, že bude žalobkyni doměřena daň a že tato bude nedobytná. Uložil jí proto zajišťovacími příkazy úhradu DPH, celkem ve výši 20 568 075,46 Kč. Protože žalobkyně dobrovolně povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy nesplnila, nařídil Specializovaný finanční úřad daňovou exekuci, a to exekučními příkazy ze dne 29. 7. 2014 na příkázání pohledávky. Celkem jimi vymohl 73 402,23 Kč. Vedle této částky správce daně převedl z jiných daňových účtů žalobkyně podle § 154 odst. 2 daňového řádu na nedoplatek vzniklý na základě zajišťovacích příkazů přeplatek žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 18 553 Kč a přeplatek na DPH ve výši 3 748 Kč a ve výši 112 960 Kč. Dále na nedoplatek převedl Celní úřad pro Pardubický kraj na základě žádosti správce daně částku 20 000 000 Kč inkasovanou z bankovní záruky.
8. Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání. Žalovaný odvolání zamítl. Proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům se žalobkyně bránila správní žalobou. Všechny zajišťovací příkazy byly s konečnou platností zrušeny Krajským soudem v Hradci Králové, a to rozsudky ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 32/2016-52 a č. j. 31 Af 33/2016-56.
9. Mezitím však správce daně vedl daňovou kontrolu upínající se k žalobkyni uplatněným odpočtům za zdaňovací období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012. Dne 26. 8. 2015 vydal (a též žalobkyni doručil) dodatečné platební výměry, jimiž doměřil žalobkyni DPH celkem ve výši 27 557 866 Kč. Ve všech výrocích dodatečných platebních výměrů je uvedeno, že doměřená daň (včetně penále) je splatná v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni stanovení daně. Ke dni 26. 8. 2015 správce daně převedl podle § 168 odst. 4 daňového řádu částku evidovanou na úhradu zajišťovacích příkazů na úhradu daně.
10. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, které nabylo právní

moci dne 27. 10. 2016, zamítl (dále jen „rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměřům“). Proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměřům se žalobkyně bránila správní žalobou, Krajský soud v Hradci Králové jej zrušil rozsudkem ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111. Rozhodnutím ze dne 23. 4. 2020, č. j. 882962/20/2801-52521-609400, správce daně dle § 155 daňového řádu vrátil žalobkyni přeplatek, který vznikl v souvislosti se zrušením rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Žalobkyně podáním ze dne 7. 2. 2020 uplatnila nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

11. Pro úplnost je třeba dodat, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111, Nejvyšší správní soud zrušil (v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 53/2020). O věci Krajský soud v Hradci Králové rozhodl podruhé tak, že žalobu zamítl. I tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil (v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 227/2021). V pořadí třetím rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové zrušil rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Žalovaný se proti němu bránil úspěšnou kasační stížností, když NSS v pořadí svým třetím kasačním rozsudkem tento rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Hradci Králové následně o žalobě proti dodatečným platebním výměřům v pořadí čtvrtým rozsudkem ze dne 22. 9. 2023, č. j. 31 Af 68/2016-391 rozhodl tak, že žalobu zamítl. Výsledek tohoto řízení však nemá vliv na nyní projednávaný spor o úroku z neoprávněného jednání správce daně.
12. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-52521-609400 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 5 363 220 Kč. V odůvodnění nejdříve uvedl, že Specializovaný finanční úřad již částečně úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznal rozhodnutím ze dne 22. 2. 2018, č. j. 12069/18/4300-12715-204971, a to z částky 73 402,23 Kč, která byla přímo vymožená exekučními příkazy, za období ode dne připsání této částky na účet správce daně do dne splatnosti daně (26. 8. 2015). Správce daně proto prvostupňovým rozhodnutím určil začátek doby, pro kterou přiznal žalobkyni úrok za tuto částku (exekučně vymoženou), dnem následujícím po dni, do něhož úrok přiznal Specializovaný finanční úřad (tj. dnem 27. 8. 2015). Konec úročené doby stanovil dnem 27. 10. 2016, což je den, kdy nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Úrok z částek 3 748 Kč, 18 553 Kč, 112 960 Kč a 20 000 000 Kč (převedené přeplatky) správce daně prvostupňovým rozhodnutím přiznal za období ode dne jejich připsání na účet správce daně do 27. 10. 2016. Konečně přiznal žalobkyni úrok za uhrazené exekuční náklady ve výši 314 992 Kč, a to ode dne připsání úhrady těchto nákladů (6. 12. 2015) do 27. 10. 2016.
13. Z částky 73 402,23 Kč vymožené exekučními příkazy a z částky představující exekuční náklady přiznal správce daně žalobkyni dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Správce daně však z těch částek, které byly na nedoplatek převedeny z jiných daňových účtů žalobkyně, přiznal úrok v základní výši podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tyto částky totiž nepovažoval za vymožené ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, nýbrž za běžnou platbu daně podle § 163 odst. 3 písm. d) daňového řád.
14. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277 (dále jen „předchozí rozhodnutí žalovaného“) změnil výši přiznaných úroků z neoprávněného

jednání správce daně a přiznal žalobkyni pouze částku 1 920 867 Kč. Výše přiznaného úroku se snížila, protože se žalovaný neztotožnil s dobou, za kterou přiznal žalobkyni prvostupňovým rozhodnutím úrok správce daně. Neoprávněným jednáním byla pouze nezákonně vedená daňová exekuce na základě (zrušených) zajišťovacích příkazů, žalobkyni tudíž nenáleží úrok za dobu kdy, již byly exekučními tituly dodatečné platební výměry. Splatnost dodatečných platebních výměrů byla v jejich výrocích určena stanovením daně, byly tudíž splatné jejich doručením žalobkyni, nikoliv nabytím jejich právní moci. Úrok žalobkyni dle tohoto předchozího rozhodnutí žalovaného náležel jen do dne doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni (tj. do dne 26. 8. 2015). Žalovaný si byl vědom existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26 (dále jen „rozsudek AB CHEMITRANS“), jímž byla změněna správní praxe tak, že stanovením daně se rozumí až okamžik, kdy (dodatečný) platební výměr nabude právní moci. Tento judikát byl podle jeho názoru však vydán až po rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jímž je žalovaný podle § 99 odst. 1 daňového řádu vázán. Z rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům vyplývá, že dodatečné platební výměry jsou splatné stanovením daně, čímž se rozuměl okamžik jejich doručení. Za dané procesní situace nebylo možné se pro účely přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně odchýlit od pravomocně stanovené splatnosti daně. Proto žalobkyni vůbec nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně z exekučně vymožených 73 402,23 Kč a z exekučních nákladů. Exekuční příkaz na exekuční náklady byl totiž vydán až dne 16. 12. 2015, tj. až po vydání dodatečných platebních výměrů, a exekuční náklady tudíž nemají žádnou spojitost s exekucí, jejímž titulem byly nezákonné zajišťovací příkazy.

15. Žalovaný v předchozím svém uvedeném rozhodnutí připustil, že částkami, které správce daně převedl na nedoplatek z jiných daňových účtů žalobkyně, správce daně disponoval neoprávněně. Žalobkyni za dobu, kdy byly tyto částky převedeny na uhrazení nezákonných zajišťovacích příkazů, proto náleží úrok v základní výši podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Předpokladem přiznání dvojnásobné sazby podle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že správce daně vymohl v rámci nezákonné exekuce určitou částku. Částky (přeplatky) ve výši 18 553 Kč, 3 748 Kč a 112 960 Kč byly převedeny nikoliv v rámci daňové exekuce, ale podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Podobně tomu je u částky 20 000 000 Kč – správce daně sice vydal exekuční příkazy na příkázání jiné peněžité pohledávky za poddlužníkem Celním úřadem pro Pardubický kraj, nicméně na základě těchto exekučních příkazů nic nevymohl, částka byla převedena v reakci na žádost správce daně o převedení přeplatku z bankovní záruky podle § 154 odst. 4 daňového řádu.
16. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně u zdejšího krajského soudu žalobu. Brojila proti úrokové sazbě i období, za něž jí byl úrok přiznán. Nesouhlasila s tím, že v jejím případě nebyl aplikován závěr uvedený v rozsudku AB CHEMITRANS.
17. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále i jen „krajský soud“ nebo i „zdejší soud“) předchozí rozhodnutí žalovaného svým rozsudkem ze dne 4. 1. 2023, č.j. 52 Af 21/2022-45 zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Žalovanému vytkl, že neaplikoval rozsudek AB CHEMITRANS. Žalovaný vycházel z toho, že po vydání dodatečných platebních výměrů došlo ke změně exekučních titulů ze zajišťovacích příkazů na dodatečné platební výměry, které doposud nebyly s konečnou platností prohlášeny za nezákonné. Jinými slovy, vydáním dodatečných platebních výměrů se nezákonná exekuce

„překlopila“ v zákonnou. Aby se však mohly dodatečné platební výměry stát exekučním titulem, musí se stát splatnými (§ 169 ve spojení s § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu). Rozsudek AB CHEMITRANS vykládá pojem splatnost daně, a to tak, že daň stanovená správcem daně (dodatečným) platebním výměrem se stává splatnou až právní mocí tohoto platebního výměru. Krajský soud neviděl důvod, proč by tento výklad nemohl být aplikován i na případy, které nastaly před vydáním tohoto rozsudku. Nejedná se totiž o změnu judikatury, ale o výklad právní normy. Žalovaný se marně dovolával opačné předchozí správní praxe, protože stát se nemůže dovolávat své vlastní důvěry v právo. Závěr žalovaného, že splatnost dodatečných platebních výměrů nenastala jejich právní mocí, byl tedy chybný. Ke změně exekučního titulu nemohlo dojít před jejich právní mocí. Daňová exekuce, jejímž titulem jsou dodatečné platební výměry, nemohla být před jejich právní mocí vedena, ani pokud byla formálně zahájena. Dále krajský soud uvedl, že veškeré úkony správce daně je třeba posuzovat materiálně, tedy tak, že daňová exekuce byla vedena z titulu zajišťovacích příkazů. Proto převod 20 000 000 Kč Celním úřadem pro Pardubický kraj představuje zásah do vlastnických práv žalobkyně v souvislosti s nezákonnou daňovou exekucí. Krajský soud v tomto ohledu přisvědčil názoru žalobkyně, že v daném případě měla být na tuto částku aplikována dvojnásobná úroková sazba podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to do doby, kdy byly zadržované prostředky žalobkyni vráceny, tedy nikoliv pouze do 27. 10. 2016, protože dodatečné platební výměry dosud nenabýly právní moci.

18. Protože napadené rozhodnutí neobsahovalo posouzení otázky splatnosti dodatečných platebních výměrů z pohledu platné právní úpravy a jejího výkladu obsaženého v rozsudku AB CHEMITRANS, zrušil krajský soud zmíněným svým rozsudkem napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.
19. Žalovaný podal proti tomuto zrušujícímu rozsudku krajského soudu ze dne 4. 1. 2023, č. j. 52 Af 21/2022–45 kasační stížnost, kterou NSS svým rozsudkem ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023–41 zamítl. V tomto rozsudku se NSS zabýval otázkou doby úročení neoprávněného jednání správce daně a výší úroku z neoprávněného jednání správce daně. NSS dospěl k závěru, že *“Ačkoliv byl na úhradu daně stanovenou nezákonnými zajišťovacími příkazy užit institut převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu, tedy institut, který není přímo exekučním úkonem, byla v době převedení částek současně vedena daňová exekuce, jejíž exekuční tituly byly postupem podle § 154 daňového řádu saturovány. Tyto částky byly v tomto kontextu neoprávněně vymáhány, a žalobkyni proto náleží z tohoto neoprávněného jednání správce daně dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu.”* Tento závěr odůvodnil NSS zejména tím, že *“V daném případě byly na osobní depozitní účet žalobkyně neoprávněně zaneseny její platební povinnosti na základě zajišťovacích příkazů. V důsledku toho nezískala (či pozbyla) žalobkyně právo na vrácení přeplatků. Její pohledávka, kterou měla, byla tedy převodem dle § 154 daňového řádu postižena obdobným způsobem, jakým exekuční příkaz dle § 178 odst. 5 písmeno b) a c) téhož zákona postihuje pohledávku, kterou by žalobkyně měla za třetí osobou. Správce daně jen při převodu přeplatku na úhradu nedoplatků realizuje své vrchnostenské oprávnění, které mu umožňuje i proti vůli daňového subjektu disponovat s jeho přeplatky, aniž by bylo zapotřebí (resp. vůbec možné) uchýlit se k formalizovanému postupu, jímž je daňová exekuce. Intenzita zásahu ve formě převodu přeplatku na úhradu nedoplatku není zásadně odlišná od intenzity zásahu spočívajícího v postižení jiné peněžité pohledávky, kterou má daňový subjekt za třetí osobou.”* Zároveň NSS uvedl, že *“Otázka, za jaké období náleží žalobkyni úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu z těchto částek, nebyla doposud správními orgány v dané věci řešena, neboť*

ty vyšly z toho, že úrok ve dvojnásobné výši žalobkyni nenáleží vůbec, jelikož částky převedené postupem dle § 154 daňového řádu jsou běžnou platbou dlužné peněžité povinnosti. Pouze k tomuto závěru se mohly soudy v nyní projednávané věci vyjádřit. Bylo by předčasné posuzovat, za jaké období náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu.” (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, bod 71).

20. Předmětem sporu v dané věci je úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniklý v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí, jejímž titulem byly zajišťovací příkazy. Mezi stranami vznikl spor jednak týkající se určení sazby úroku za jednotlivé platby a úhrady přijaté správcem daně v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí, a dále i spor týkající se vymezení doby, za kterou vznikl žalobkyni nárok na tento úrok. Předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil zdejší soud již výše zmíněným rozsudkem, přičemž kasační stížnost proti tomuto předchozímu rozsudku zdejšího soudu NSS svým rozsudkem ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41 zamítl, přičemž těmito rozsudky byl řešen spor týkající se určení sazby úroků za jednotlivé platby a úhrady přijaté správcem daně v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí, přičemž v těchto rozsudcích byl v podstatě pro žalovaného vymezen závazný právní názor, kterým byl žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 1 s. ř. s.). Při vydání dalšího rozhodnutí po zrušení výše zmíněného předchozího rozhodnutí žalovaného byl povinen žalovaný vycházet z již výše zmíněných závěrů uvedených zejména v rozsudku NSS dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41. Tedy žalovaný měl respektovat názor, že ačkoliv byl na úhradu daně stanovenou nezákonnými zajišťovacími příkazy užit institut převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu, tedy institut, který není přímo exekučním úkonem, byla v době převedení částek současně vedena daňová exekuce, jejíž exekuční tituly byly postupem podle § 154 daňového řádu “saturovány”. Tyto částky byly v tomto kontextu neoprávněně vymáhány a žalobkyni proto náleží z tohoto neoprávněného jednání správce daně dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Zároveň bylo na žalovaném, aby rozhodl, za jaké období náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu, když podle NSS by bylo při vydání rozsudku výše zmíněného předčasné tuto otázku posuzovat, když tato otázka “nebyla doposud správními orgány v dané věci řešena, neboť ty vyšly z toho, že úrok ve dvojnásobné výši žalobkyni nenáleží vůbec, jelikož částky převedené postupem dle § 154 daňového řádu jsou běžnou platbou dlužné peněžité povinnosti.” (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, bod 71).
21. V dané věci je tedy stěžejní otázkou to, zda žalovaný v nyní žalovaném rozhodnutí respektoval uvedený závazný právní názor a zda zákonným způsobem rozhodl nově i o tom, za jaké období náleží žalobkyni úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu.
22. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, žalovaný správně vyvodil z výše zmíněných rozhodnutí soudu, zejména z výše uvedeného zmíněného rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41 tyto “ tyto zásadní závěry:
- a. Při určení splatnosti doměření daně, a tedy konce účinnosti nezákonných zajišťovacích příkazů se platní závěry rozsudku *AB Chemitrans*, což v důsledku znamená, že doba úročení úrokem dle ustanovení § 254 daňového řádu vzniklého z titulu zrušení zajišťovacích příkazů pro nezákonnost končí až okamžikem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, tj. dnem 27. 10. 2016.
  - b. V souvislosti s převedením přeplatků evidovaných na jiných daních a v souvislosti s převedením kauce distributora pohonných hmot měl odvolateli vzniknout nárok na úrok v

sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, jestliže k těmto úkonům došlo za běhu exekučního řízení.

- c. Za samotné držení prostředků vymožených či získaných převodem přeplatků náleží odvolateli úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu.
- d. Za dobu, po kterou byly pohledávky odvolatele (přeplatky a kauce) postiženy jednáním správce daně, obdobně jako by byly postiženy jiné pohledávky exekučním příkazem, náleží odvolateli úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu.
23. Co se týče posledního z uvedených bodů, k určení doby úročení dvojnásobným úrokem Nejvyšší správní soud zkonstatoval, že jelikož tato doba nebyla dosud určena, nemohl ji v rámci řízení o kasační stížnosti přezkoumat, resp. se k této okolnosti vyjadřovat. Nejvyšší správní soud přisvědčil odvolacímu orgánu, že doba postižení přeplatku zřejmě bude velice krátká, což ale dle Nejvyššího správního soudu nemůže vyloučit samotný vznik nároku na tento dvojnásobný úrok. Odvolacímu orgánu tak bylo uloženo, aby dobu úročení dvojnásobným úrokem sám posoudil a určil.
24. Jak vyplývá ze žaloby, nezákonnost postupu žalovaného k postupu správce daně a žalovaného v nově vydaných rozhodnutích spatřuje žalobce zejména v tom, že zvýšený úrok mu náleží až do dne stanovení daně, t. j. do 27. 10. 2016, (čili nepřímo lze z toho vyvodit námitku, že žalovaný konec doby tohoto úročení takto nestanovil) a dále namítl, že žalobci náleží zvýšený úrok za časové období od zahájení vymáhacích úkonů až po konec účinnosti zajišťovacích příkazů, tj. k výši uvedenému datu 27. 10. 2016, přičemž uvedl svou představu takového úročení, konkrétně ve vztahu k jednotlivým částkám, v žalobě v bodu 4. 5 (strana 9 žaloby), a to následujícím způsobem:
- u částky 3 748 Kč započalo dnem 29. 7. 2014 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 18 553 Kč započalo dnem 29. 7. 2014 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 112 960 Kč započalo dnem 26. 8. 2014 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 20 000 000 Kč započalo dnem 14. 11. 2014 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 554 214,28 Kč započalo dnem 2. 10. 2015 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 65 157 Kč započalo dnem 13. 10. 2015 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 210 Kč započalo dnem 20. 10. 2015 a skončilo dnem 27. 10. 2016,
  - u částky 73 402,23 Kč započalo dnem 27. 8. 2015 a skončilo dnem 27. 10. 2016.
25. Toto své vymezení doby úročení zvýšeným úrokem ve smyslu § 254 odstavec 2 daňového řádu odůvodnil tím, že mu *“Přináleží zvýšený úrok vždy za celé časové období od zahájení vymáhacích úkonů až po konec účelnosti zajišťovacích příkazů, a to s ohledem na skutečnost, že i po vymožení finančních prostředků správce daně dále pokračoval ve vedení exekuce a omezoval dispozici žalobce s jeho majetkem.”*
26. Pro posouzení této stěžejní námítky žalobce je tedy podstatné, zda žalovaný při vymezení uvedené doby úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu postupoval správně či nikoliv a zda je tedy tato námitka žalobce důvodná.
27. Z žalovaného rozhodnutí vyplývá následující způsob stanovení doby úročení v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu.

28. V případě převedení přeplatků v částkách 3 748 Kč a 18 553 Kč vycházel správce daně ze skutečnosti, že šlo o přeplatky existující a evidované na osobním daňovém účtu žalobce ještě před vydáním zajišťovacích příkazů, tedy i před zahájením zajišťovací exekuce. Žalovaný při vymezení doby úročení vycházel z názoru NSS, který je uveden v bodu 62 jeho výše zmíněného rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41 (dále jen “zmíněný rozsudek NSS”), kdy NSS “operuje” tedy s datem převedení přeplatků, to je s datem, kdy byl převod zaznamenán do evidence daní. Z toho vyplynulo, že správní orgány vycházely z hlediska určení doby úročení dvojnásobným úrokem z tohoto závěru NSS, který vychází z data zaznamenání převodu přeplatku na nedoplatek v evidenci daní. Přeplatky v částkách 3 748 Kč a 18 553 Kč vznikly ještě před zahájením daňové exekuce a jejich použití na úhradu nedoplatku na nezákonně uložené zajišťovací jistotě bylo do evidence daní zaznamenáno dne 18. 9. 2014, úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 z těchto částek byl stanoven po dobu od zahájení exekučního řízení do připsání prostředků na úhradu vymáhané platební povinnosti, tj. za dobu od 29. 7. 2014 do 18. 9. 2014 a ode dne následujícího až do pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů, t. j. do pravomocného stanovení zajišťované daně. Dle žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí správce daně náleží úrok k sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak dle názoru žalovaného “*je třeba přistoupit také k přeplatku v částce 112 960 Kč*”, ten vznikl dne 25. 8. 2014, přičemž dle ustanovení § 155 odst. 4 daňového řádu je dnem úhrady nedoplatku převedení přeplatku den, který následoval po dni vzniku přeplatku, z toho plyne, že tento přeplatek mohl být považován za úhradu nedoplatku nejdříve ke dni 26. 8. 2014 a do úročení dvojnásobným úrokem stanovil správce daně, a potažmo žalovaný to potvrdil, od 26. 8. 2014 do 18. 9. 2014, přičemž ode dne následujícího až do pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů žalobci náležel úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. V případě převedení přeplatku ve výši 20 000 000 Kč (kauce distributora pohonných hmot) byla vymezena doba úročení od doručení žádosti o převedení přeplatků příslušnému správci daně, celnímu úřadu, až do okamžiku připsání převedených prostředků na úhradu nezákonně uložených zajišťovacích jistot, tedy úrokem v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu bylo úročeno období od 14. 11. 2014 do 23. 12. 2014 a za období od 24. 12. 2014 do 27. 10. 2016 náležel žalobci úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. V bodu 26 žalovaného rozhodnutí žalovaný “*s ohledem na nové určení koncepčnosti nezákonných zajišťovacích příkazů*” zahrnul do výpočtu úroků z neoprávněného jednání z titulu nezákonnosti zajišťovacích příkazů a z titulu neoprávněné zajišťovací exekuce opětovně i částky 554 214,28 Kč, 65 157 Kč, 210 Kč a 198 608 Kč, přičemž dle žalovaného přeplatek v částce 198 608 Kč nebyl nedopatřením zahrnut do výpočtu úroků, přičemž tato částka byla úročena stejným způsobem, jaký úročil správce daně ve svém rozhodnutí.
29. V těchto případech, tj. týkajících se výpočtu úroků u částek 554 214,28 Kč, 65 157 Kč, 210 Kč a 198 608 Kč, byla stanovena doba úročení od dat úhrady těchto částek, přičemž se jedná o částky přeplatků, které byly použity na úhradu nedoplatku evidovaného tehdy již z titulu neuhrazené doměřené daně z přidané hodnoty, přičemž konec doby úročení úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu byl stanoven na den 27. 10. 2016, tedy do dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměřům a zanikla účinnost zajišťovacích příkazů. Do výpočtu pak byl zahrnut i nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně v případě částky 73 402,33 Kč, která představuje exekuční výtěžek zajišťovací exekuce, ze kterého byl dosud přiznán úrok pouze do data 26. 8. 2015, úrok byl stanoven od následujícího dne, tj. od 27. 8. 2015 v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu,

přičemž, *“základní sazba úroku je dána skutečností, že se jedná o dobu neoprávněného držení peněžních prostředků, nikoliv o dobu exekučního postižení těchto prostředků”*, a to od 27. 8. 2015 do 27. 10. 2016.

30. Podle názoru žalobce však tento způsob úročení je chybný, když úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu měl být ve všech případech stanoven až do dne 27. 10. 2016, přičemž tento zvýšený úrok by měl být přiznán již od *“zahájení vymáhacích úkonů”*.
31. Vymezení doby úročení a výpočet úroků dle ustanovení § 254 odst. 1 a 2, tak jak je uveden v žalovaném rozhodnutí (body 22 až 29), je správný a krajský soud v podrobnostech na tuto část žalovaného rozhodnutí odkazuje s tím, že při stanovení doby úročení a výpočtu úroků dle ustanovení § 254 odst. 1 a 2 bylo postupováno v intencích závazného právního názoru obsaženém zejména v rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41.
32. Jak soud již výše uvedl, žalobce se zejména domáhá toho, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží až do dne 27. 10. 2016, tj. do konce účinnosti zajišťovacích příkazů v souvislosti s nabytím právní moci (tedy okamžikem stanovení daně) dodatečných platebních výměrů. Takový názor žalobce je však přímo v rozporu se závazným právním názorem, uvedeným ve zmíněném rozsudku NSS, protože ten korigoval takový závěr, tj. že tento úrok by měl náležet žalobci do 27. 10. 2016, obsaženým v předchozím rozsudku zdejšího soudu ze 4. 1. 2023 či 52 Af 21/2022-45. Vztahem ustanovení § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu, tedy posouzením způsobu úročení podle této právní úpravy, se zabýval Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, ze které vyplynul závěr, že *“§ 254 odst. 1 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně v rovině nalézací (pokud navíc daňový subjekt daň dobrovolně uhradí), zatímco § 254 odst. 2 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně zpravidla v rovině nalézací (pokud správce daně vydal, jako zde, příslušný exekuční titul) a k tomu ještě v rovině platební (pokud daňový subjekt daň “dobrovolně” neuhradí, správce daně přistoupí k realizaci exekuce a určitou částku vymůže)”* (srov. rozsudek NSS dne 20. 10. 2022, č. j. 2 Afs 351/2000-32.)
33. Smyslem dvojnásobné sazby úroků z neoprávněného jednání správce daně *“je nahradit daňovému subjektu újmu způsobenou neoprávněným vymáháním daňové povinnosti, které zasáhlo do jeho vlastnického práva podstatněji než samotné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, respektive poskytnout daňovému subjektu kompenzaci nabrazující mu následky způsobené takovým intenzivnějším postupem správce daně”* (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2020 – 41, bod 60 a dále například i rozsudek ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44). NSS právě ve výše uvedeném rozsudku, kterým zamítl kasační stížnost žalovaného proti předchozímu rozsudku krajského soudu v dané věci, k tomu uvedl, že *“Otázka dobrovolnosti plnění na úhradu daňové povinnosti se tedy jeví jako kritérium oddělující prostor pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k odst. 1 téhož ustanovení.”* NSS ve zmíněném rozsudku (bod 54) dále uvedl, že lze učinit dílčí shrnutí, pokud jde o otázku, dokdy žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, na který má nárok z důvodu zrušení zajišťovacích příkazů pro nezákonnost: *„Žalobkyně má nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až do 27. 10. 2016, neboť po tuto dobu byl správce daně oprávněn držet uhrazené i vymožené prostředky z titulu zajišťovacích příkazů.”* Ve vztahu k určení, za jaké období náležel žalobkyni úrok dle § 254 odstavec 2 daňového řádu, NSS uvedl, že nelze na základě správního spisu zjistit toto období, když z něj nevyplývají všechny informace potřebné pro určení doby vedení exekučního řízení.

34. Z uvedeného vyplývá závěr, že po skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení, kdy vymožená částka byla držena správcem daně, má daňový subjekt, teď žalobkyně, nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Z výše uvedených závěrů vyplývá to, že zásadní závěry, které vyvodil v bodu 20 žalovaného rozhodnutí žalovaný pro vymezení doby úročení a výpočtu úroků dle ustanovení § 254 odst. 1 a 2, jsou správné a jsou v souladu i s právními závěry, uvedenými ve zmíněném rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, zejména tyto zásady respektují závěry vyplývající z výše zmíněné judikatury NSS vymezující rozdíly mezi podmínkami pro aplikaci § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Je tedy správný závěr žalovaného, že v souvislosti s převedením přeplatků evidovaných na jiných daních a v souvislosti s převedením kauce distributora pohonných hmot, měl odvolateli vzniknout nárok na úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, jestliže k těmto úkonům došlo za běhu exekučního řízení a že za samotné držení prostředků vymožených či získaných převodem přeplatků náleží žalobci úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Dále, že za dobu, po kterou byly pohledávky žalobce (přeplatky a kauce) postiženy jednáním správce daně, obdobně jako by byly postiženy jiné pohledávky exekučním příkazem, náleží žalobci úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, přičemž doba úročení úrokem dle ustanovení § 254 daňového řádu vznikla z titulu zrušení zajišťovacích příkazů pro nezákonnost a končí až okamžikem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, to je dne 27. 10. 2016.
35. Z těchto zásadních závěrů pak vychází samotné vymezení doby úročení a výpočtu úroků k výše zmíněným částkám přeplatku a kauce. Žalovaný tak správně v intencích výše zmíněných závěrů vyplývajících z judikatury NSS, zejména ze zmíněného rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, správně odlišil doby úročení podle ustanovení § 254 odst. 1 a podle § 254 odstavec 2 daňového řádu, když správně považoval za dobu úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu dobu od zahájení exekučního řízení do připsání prostředků na úhradu platební povinnosti, přičemž od následujícího dne až do pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů, t. j. do dne 27. 10. 2016 přiznal žalobci jen nárok na úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu (což se se týká přeplatků v částkách 3 748 Kč, 18 533 Kč a 112 960 Kč), správně žalovaný postupoval i v případě zmíněné kauce distributora pohonných hmot (převedení přeplatku evidovaného u Celního úřadu pro Pardubický kraj inkasovaného z bankovní záruky, přičemž se jednalo o částku 20 000 000 Kč). V případě převedení tohoto přeplatku evidovaného u Celního úřadu pro Pardubický kraj žalovaný postupoval v souladu s právním názorem uvedeným v bodu 63 zmíněného rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, kdy *“Svojí podstatou se jedná o postup obdobný příkázání pohledávky v daňové exekuci a způsob nedobrovolné úhrady dosud nestanovené daně, která má pro žalobkyni zásadní dopady srovnatelné s tím, jako by byla exekučně postižena její pohledávka za třetí osobou.”* (bod 63 zmíněného rozsudku NSS). Žalovaný tak správně vymezil dobu úročení dvojnásobným úrokem, t. j. podle § 254 odst. 2 daňového řádu analogicky jako v případě exekučního postižení jiné peněžité pohledávky, a to od doručení žádosti o převedení přeplatku příslušnému správci daně, t. j. celnímu úřadu, až do okamžiku připsání převedených prostředků na úhradu nezákonně uložených zajišťovacích jistot, tedy úročeno podle § 254 odst. 2 daňového řádu bylo období od 14. 11. 2014 do 23. 12. 2014 a za další období, t. j. od 24. 12. 2014 do 27. 10. 2016 žalobci již náleží úrok v sazbě dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu.
36. Nesprávným neshledává soud ani postup v případě úročení zbývajících částek, t.j. 554 214,28

Kč, 65 157 Kč, 210 Kč, 198 608 Kč. Ve všech těchto případech se jedná o částky přeplatků použitých na úhradu nedoplatků evidovaného tehdy z titulu neuhrazené doměřené daně z přidané hodnoty, jednalo se však o daň tehdy ještě nestanovenou, zajišťovací příkazy v té době byly považovány za stále ještě účinné, a proto použití těchto přeplatků bylo třeba považovat za úhrady jistot uložených nezákonnými zajišťovacími příkazy (jak uvedl NSS ve zmíněném rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41 bodu 54). Žalovaný proto správně tyto částky zahrnul do výpočtu úroků z neoprávněného jednání správce daně souvisejícího s nezákonnými zajišťovacími příkazy a vycházel zpočátku určení doby úročení z dat úhrad těchto částek (2. 10. 2015, 13. 10. 2015, 20. 10. 2015 a 4. 10. 2016) a správně vymezil i konec doby úročení dnem 27. 10. 2016 (okamžik nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů a zrušení zajišťovacích příkazů pro nezákonnost). Žalovaný správně úročil tyto částky úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu, když *“nelze u převodu těchto přeplatků dovozovat žádnou spojitost se zajišťovací exekucí, neboť ta byla zahájena exekučními příkazy na příkázání pohledávky z bankovního účtu dne 29. 7. 2014 a tato exekuce příkázání pohledávky z účtu končí ex lege podle § 190 odst. 2 vyplacením prostředků, které došly na účet do šesti měsíců od vyznění banky o právní moci exekučního příkazu, přičemž ke dni úhrady nedoplatků použitím přeplatků žádná exekuce neprobíhala“*.

37. Obdobně správně postupoval žalovaný v případě stanovení doby úročení a výpočtu úroků z neoprávněného jednání správce daně v případě částky 73 402,33 Kč, která představuje exekuční výtěžek zajišťovací exekuce, dosud byl přiznán úrok do 26. 8. 2015, tedy v novém rozhodnutí bylo třeba rozhodnout o dalším období úročení, t. j. od 27. 8. 2015 do 27. 10. 2016. Úrok však mohl být stanoven podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože se jedná o dobu neoprávněného držení peněžních prostředků, nikoliv o dobu exekučního postižení těchto prostředků. Krajský soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného, že uvedený způsob stanovení doby úročení a výpočtu výše úroků podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu je v souladu se závěry uvedenými ve zmíněném rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41.
38. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
39. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 30. května 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu