



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **DOSY s. r. o.**, sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha, zastoupené Mgr. Veronikou Vaňkovou, advokátkou, sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2022, č. j. 47614/22/3301-51523-708870, č. j. 474821/22/3301-51523-708870, č. j. 414869/22/3301-51523-708870 a č. j. 414888/22/3301-51523-708870, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2023, č. j. 29 Af 50/2022-68,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj vyrozuměl dne 20. 10. 2021 žalobkyni o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 21. 4. 2015 do 30. 4. 2015 (dále „duben 2015“) a dne 10. 12. 2021 (třemi samostatnými vyrozuměními) o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015, červen 2015 a srpen 2015.

[2] Proti postupu správce daně podala žalobkyně námitky, které žalovaný vyhodnotil jako námitky podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a čtyřmi samostatnými rozhodnutími ze dne 19. 5. 2022 námitky žalobkyně zamítl.

[3] Rozhodnutí o námitkách napadla žalobkyně žalobou, v níž namítala, že daňové orgány při určení částky přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně měly úrok určit v dvojnásobné výši, neboť k uhrazení částky došlo prostřednictvím neoprávněně vedeného exekučního řízení.

[4] Krajský soud nesouhlasil s žalobkyní, že přeplatek za zdaňovací období červenec 2015 jí měl být po úhradě doměřené daně a nedoplatku vrácen. Ve lhůtě pro vrácení tohoto vratitelného přeplatku totiž došlo k vydání zajišťovacích příkazů na DPH za další zdaňovací období, tudíž přeplatek se nestal vratitelným, ale byl použit na zajištění dosud nestanovených daní.

[5] K námitce žalobkyně, že žalovaný použil nedoplatek na úhradu DPH za jiná zdaňovací období než červenec 2015 neoprávněně stanovené zrušenými či změněnými platebními výměry, krajský soud shrnul, že k přeplatku za období červenec 2015 žalovaný dospěl v rámci exekučního řízení, v němž byla vymožena částka 642 724 Kč z bankovního účtu žalobkyně a převedením staršího přeplatku na dani v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu z osobního daňového účtu na zvláštní účet zajištění daní. Tato jednání žalovaného však vyplývala z jiného titulu, než tvrdí žalobkyně, a totiž zajištění úhrady (tehdy) dosud nestanovené daně za zdaňovací období červenec 2015.

[6] Na tomto závěru dle krajského soudu nic nemění skutečnost, že žalovaný později použil přeplatek za zdaňovací období červenec 2015 na úhradu DPH za jiná zdaňovací období, což bylo následně v důsledku rozsudků krajského soudu shledáno jako neoprávněné jednání, a vedlo k přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Krajský soud zdůraznil, že „původní“ přeplatek byl získán na základě oprávněně vedeného exekučního řízení z titulu vykonatelného zajišťovacího příkazu a převedením přeplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně. Krajský soud aproboval konstatování žalovaného, že přeplatek nevznikl na základě neoprávněně vedeného exekučního řízení.

[7] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44, podle nějž „§ 254 odst. 2 daňového řádu nepracuje s přímou provázaností zdaňovacích období, ale naopak nechává prostor pro jeho aplikovatelnost i v těch případech, kdy neoprávněnost vymáhání v jednom zdaňovacím období nastala v důsledku nezákonnosti daňové povinnosti za jiné zdaňovací období“, neshledal krajský soud příležitým. Dle krajského soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 406/2021 byla dána přímá souvislost mezi prováděnou exekucí a nezákonností rozhodnutí o stanovení daně; tato přímá souvislost mohla vést k závěru, že se jednalo o nezákonné vymáhání ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Dle krajského soudu však taková přímá souvislost v projednávané věci nebyla dána.

[8] Krajský soud tak neshledal pochybení v postupu žalovaného, který žalobkyni přiznal nárok na úrok ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, k přiznání úroku ve dvojnásobné výši totiž nebyly splněny zákonné podmínky.

pokračování

[9] Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka namítala, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku aplikace § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti shrnula, že předmětem sporu je výše úroku z úhrad, které byly provedeny převodem přeplatku, který vznikl vymožením finančních prostředků na základě zajišťovacího příkazu ze dne 12. 1. 2017 na zajištění úhrady DPH za období červenec 2015 na částku 1 409 642 Kč nejprve na úhradu zajišťovacích příkazů na úhradu DPH za období duben, květen, červen a srpen 2015 a následně na úhradu platebních výměrů, které byly zrušeny pro jejich nezákonnost. V rámci zajišťovací exekuce na úhradu DPH za období červenec 2015 provedené správcem daně byly vydány dne 12. 1. 2017 dva exekuční příkazy, jednak na příkázání pohledávky z bankovního účtu stěžovatelky, jednak na příkázání peněžité pohledávky u dodavatele stěžovatelky. Během účinnosti zajišťovacího příkazu a zajišťovací exekuce bylo vymoženo 1 409 642 Kč. Po vyměření DPH za období červenec 2015 (ve výši 324 656 Kč) byla část zajištěných prostředků převedena na úhradu daňové povinnosti za červenec 2015 a na úhradu dalších nedoplatků na DPH (ve výši 314 721, 59 Kč evidovaného ke dni 25. 7. 2017). Ke dni 25. 7. 2017 byl tak na osobním daňovém účtu stěžovatelky evidován přeplatek vzniklý daňovou exekucí provedenou na základě zajišťovacího příkazu ve výši 770 264,41 Kč. Daňové orgány však tento přeplatek stěžovatelce nevrátily, nýbrž vydaly další zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň za období duben, květen, červen a srpen 2015 v celkové výši 1 058 203 Kč, všechny splatné 11. 8. 2017. Bez vydání těchto zajišťovacích příkazů by nebylo možné zajištěný přeplatek použít na úhradu dosud nepravomocně doměřené daně. Na úhradu těchto zajišťovacích příkazů byl dne 14. 8. 2017 celý přeplatek převeden. Dne 22. 8. 2017 vydal žalovaný exekuční příkazy, na jejichž základě bylo vymoženo ještě 24 806,96 Kč. Převedené (zajištěné) prostředky byly poté dne 3. 10. 2017 bez jakéhokoli aktivního jednání stěžovatelky, natož z její vůle, převedeny na úhradu jednotlivých platebních výměrů (následně zrušených jako nezákonných).

[13] Stěžovatelka má za to, že části uhrazené daně v celkové výši 770 264,41 Kč (přeplatek vzniklý po vyměření daně za období červenec 2015 ze zajištěných finančních prostředků) převedené na úhradu DPH za jednotlivé platební výměry mají být dle platného znění § 254 daňového řádu úročeny dvojnásobnou sazbou, a to v souladu s § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném k 31. 12. 2020. Žalovaný to však odmítl a dle stěžovatelky se tím dopustil nesprávné interpretace příslušného ustanovení daňového řádu.

[14] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu o neexistenci přímé souvislosti mezi exekucí a nezákonným rozhodnutím o stanovení daně. Stěžovatelka zdůraznila, že na celou věc je nutno nahlížet v celkovém kontextu. Stěžovatelka má za to, že přímá souvislost mezi prováděnou exekucí a nezákonným rozhodnutím o stanovení daně je dána. Argumentace krajského soudu připouští libovůli správce daně. Stěžovatelka zdůraznila,

že došlo k převedení finančních prostředků na platební výměry, které byly následně jako nezákonné zrušeny. Negativní jednání správce daně existuje jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Stěžovatelka nemohla nakládat s finančními prostředky přesahujícími její daňovou povinnost, a došlo tak k naplnění hypotézy § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném k 31. 12. 2020 spočívající v neoprávněnosti vymáhání daně. Dle stěžovatelky došlo k nezákonnému stanovení daně a tato daň nebyla aktivním jednáním stěžovatelky uhrazena, neboť došlo k převodu zajištěných finančních prostředků na její úhradu. Tento převod je dle stěžovatelky nutné chápat jako vymáhání plnění, neboť se nejedná o dobrovolné plnění daňovým subjektem. To však krajský soud pominul.

[15] Stěžovatelka v této souvislosti zdůraznila principy interpretace a aplikace práva a potřebu racionální argumentace. Rovněž uvedla, že orgány veřejné moci jsou povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a v případě pochybností postupovat ve prospěch dotčených subjektů.

[16] Stěžovatelka dále nesouhlasila s krajským soudem, že závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44, nejsou v jejím případě aplikovatelné. Krajský soud dle stěžovatelky nevysvětlil, proč není možné závěry rozsudku č. j. 4 Afs 406/2021-44 v jejím případě použít.

[17] Stěžovatelka namítala i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, odůvodnění rozsudku je dle stěžovatelky nedostatečné, soud se nevypořádal s argumentací stěžovatelky přesvědčivě, odůvodnění rozsudku netvoří ucelený argumentační systém.

[18] Stěžovatelka namítala též nepřezkoumatelnost rozhodnutí o námitkách, a to pro nedostatek důvodů, žalovaný se dle stěžovatelky nevypořádal s jejími námitkami. Krajský soud přezkoumal rozhodnutí, která nebyla způsobila soudního přezkumu.

[19] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[20] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvedl, že se s rozsudkem krajského soudu ztotožňuje.

[21] Žalovaný shrnul, že úrok přiznal v základní výši, neboť soud zrušil rozhodnutí o stanovení daně za zdaňovací období duben, květen, červen a srpen 2015 z důvodu nezákonnosti, u zajištění daně však soud nezákonnost nekonstatoval. Žalovaný zdůraznil, že nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Tím spíše je potřeba odlišit situaci, kdy neexistuje přímá souvislost mezi zrušeným rozhodnutím o stanovení daně a úhradou této daně na základě testu vratitelnosti podle § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu, byť formou použití přeplatku původně vymoženého zajišťovací exekucí. Názor stěžovatelky o existenci přímé souvislosti vedoucí k závěru, že se jednalo o nezákonné vymáhání, žalovaný nesdílí.

[22] Žalovaný dále uvedl, že zajišťovací příkaz je považován za zákonný i v případech, kdy daň nebyla doměřena, postačí, že v době vydání zajišťovacího příkazu k tomu existovaly předpoklady a odůvodněná obava, že nedojde v době splatnosti daně k její úhradě. Bez prohlášení nezákonnosti zajišťovacího příkazu nelze považovat vymáhání

pokračování

za nezákonné. Vymožení jistoty ani stanovení daně za období červenec 2015 nebylo prohlášeno za nezákonné. Žalovaný setrval na závěru, že nebyly splněny podmínky pro přiznání úroku v dvojnásobné výši.

[23] Dle žalovaného rozhodnutí o námitkách i rozsudek krajského soudu splňují požadavky na přezkoumatelnost.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[25] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve smyslu vady způsobující nemožnost určité rozhodnutí věcně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost v tomto smyslu však Nejvyšší správní soud u rozhodnutí o námitkách ani u rozsudku krajského soudu neshledal. Žalovaný i krajský soud dostatečně reagovali na námitky stěžovatelky a vysvětlení obsažené v odůvodnění je dostatečně konkrétní a srozumitelné, aby je mohl Nejvyšší správní soud věcně přezkoumat. Pro posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí v projednávaném případě je zásadní srozumitelné shrnutí podstatných okolností. Jestliže stěžovatelka namítá, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je nedostatečné, neboť krajský soud pouze shrnul či zopakoval skutkový děj, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že popis skutkového děje je v popsaném případě klíčový pro právní úsudek, zda měl být aplikován § 254 odst. 1 daňového řádu, či § 254 odst. 2 daňového řádu. Ostatně i stěžovatelka svou stížní argumentaci zakládá především na popisu skutkového děje. Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému přezkumu.

[27] Jak shrnul i krajský soud, úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 daňového řádu prošla v průběhu daňového řízení novelizací, provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. účinným od 1. 1. 2021. Námitky stěžovatelky se však vztahují pouze k aplikaci § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[28] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *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 vyšší 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.

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

[30] Dle § 154 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.“*

[31] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely (rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53), přičemž úrok z neoprávněného jednání správce daně kompenzuje daňovému subjektu nemožnost disponovat s jeho finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47; ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36).

[32] Podstatou sporu v projednávané věci je odlišení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[33] Zákonné podmínky pro přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 jsou splněny, pokud daňový subjekt zaplatil částku daně, avšak následně se ukázalo, že tato částka byla požadována neoprávněně, tedy že platební výměr byl pro nezákonnost změněn nebo zrušen či prohlášen za nicotný. Ke změně rozhodnutí o stanovení daně může dojít prostřednictvím opravných a dozorčích prostředků ochrany, prohlášením nicotnosti rozhodnutí anebo prostřednictvím soudního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 9 Afs 61/2022-59).

[34] Podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 daňovému subjektu náleží úrok ve dvojnásobné výši pouze v případě neoprávněně vedeného exekučního řízení, a to jen za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Nutnou podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 tedy je skutečnost, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS, který byl následován např. v rozsudcích ze

pokračování

dne 6. 3. 2024, č. j. 6 Afs 125/2023-36, ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 45/2022-36, nebo ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53).

[35] Stěžovatelka namítá, že jí z částky, která byla použita na úhradu DPH za zdaňovací období duben, květen, červen a srpen 2015 stanovené platebními výměry, jež byly na základě zrušovacích rozsudků správního soudu v odvolacím řízení změněny, náležel úrok v dvojnásobné výši, tedy podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Námitka stěžovatelky je založena na argumentaci, že na úhradu nedoplatku na DPH za tato zdaňovací období byly použity prostředky, které byly původně vymoženy k úhradě zajišťovacího příkazu ve vztahu k jinému zdaňovacímu období (červenec 2015). Stěžovatelka namítá, že převedené prostředky byly vymoženy (neoprávněnou) exekucí.

[36] Nejvyšší správní soud však souhlasí s žalovaným i krajským soudem v závěru, že podmínky nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně v dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 v projednávaném případě nebyly splněny.

[37] Stěžovatelka požaduje úrok v dvojnásobné výši z přeplatku ve výši 770 264,41 Kč. Jak shrnul krajský soud, v průběhu daňové kontroly na DPH za zdaňovací období červenec 2015, žalovaný pojal podezření, že nebude schopen případně stanovenou daň vymoci, proto vydal dne 12. 1. 2017 zajišťovací příkaz na složení jistoty ve výši 1 409 642 Kč. Dne 12. 1. 2017 vydal exekuční příkaz na prikázání pohledávky ve výši 1 409 642 Kč z bankovního účtu stěžovatelky a exekuční příkaz na prikázání jiné peněžité pohledávky ve výši 1 409 642 Kč plynoucí z neuhrazených faktur dodavatele stěžovatelky. Ze správního spisu (viz vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 52433/17/3301-51523-709935) dále vyplývá, že žalovaný dle § 154 odst. 2 převedl na zajištění daně přeplatek na DPH vykázaný ke dni 16. 1. 2017 ve výši 658 172 Kč, přičemž v této výši byla daňová exekuce zastavena. Obdobně došlo dne 28. 2. 2017 k uhrazení částky 108 746 Kč. Banka na úhradu exekvované částky poukázala 642 724 Kč z účtu stěžovatelky. Částka 642 724 Kč tedy byla vymožena v rámci exekučního řízení. Žalovaný pak na osobním daňovém účtu stěžovatelky určeného pro zvláštní prostředky zajištění daně evidoval částku ve výši 1 409 642 Kč.

[38] Žalovaný následně vydal dne 14. 7. 2017 dodatečný platební výměr, kterým byla stěžovatelce stanovena DPH za zdaňovací období červenec 2015 (v rozsudku krajského soudu je nesprávně uvedeno zdaňovací období červenec 2017, tuto chybu Nejvyšší správní soud považuje za zjevnou nesprávnost v psaní) ve výši 324 656 Kč, a zanikla jím účinnost zajišťovacího příkazu ze dne 12. 1. 2017 týkajícího se zdaňovacího období červenec 2015. Pro účely úhrady této doměřené daně byla využita vymožená jistina. Po uhrazení dalšího nedoplatku na DPH ve výši 314 721,59 Kč, evidovaného ke dni 25. 7. 2017, tak z „jistiny“ na osobním daňovém účtu stěžovatelky zbýval přeplatek ve výši 770 264,41 Kč.

[39] V důsledku zrušujících rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 85/2018-73 a č. j. 29 Af 84/2018-76 (v napadeném rozsudku jsou v bodě 25 nesprávně uvedeny sp. zn. 29 Af 84/2019 a sp. zn. 29 Af 85/2019), bylo změněno rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům ze dne 21. 9. 2017 na DPH za zdaňovací období duben 2015, květen 2015, a srpen 2015 a dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 9. 2017 na DPH za zdaňovací období červen 2015, jež nahradily původní exekuční

titul (zajišťovací příkaz ze dne 12. 1. 2017), pročež byly naplněny předpoklady uvedené v § 254 odst. 1 daňového řádu, a stěžovatelce tedy vznikl nárok na sankční úrok ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[40] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, právo na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 je spojeno pouze se skutečností, že došlo k neoprávněnému vymáhání daně, tedy bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné. Neoprávněnost exekuce může být způsobena i nesprávným stanovením daně (srov. rozsudek ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 9/2016 Sb. NSS). V projednávané věci stěžovatelky však bylo v návaznosti na zrušovací rozsudky krajského soudu změněno rozhodnutí o odvolání proti platebním výměřům na DPH za zdaňovací období duben 2015, květen 2015, a srpen 2015 a dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období červen 2015. Nesprávnost stanovení daně za zdaňovací období červenec 2015 však konstatována nebyla, nebyla konstatována ani nezákonnost zajišťovacího příkazu či exekučního příkazu ze dne 12. 1. 2017

[41] Stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44. V uvedené věci byla daňovým subjektem provedená úhrada za leden 2018 daňovými orgány použita na úhradu nedoplatku DPH za starší období březen 2011 až prosinec 2013 a následně došlo k exekuci na novější daňovou povinnost, která zůstala neuhradena v důsledku nesprávně stanovené daně. Nesprávné stanovení daně tak zapříčinilo vymáhání finančních prostředků přesahujících neuhrazenou daňovou povinnost, a pokud by nebylo nezákonných platebních výměřů za dřívější období, daňový subjekt by se vůbec nedostal do situace, kdy by na něm byla vymáhána úhrada DPH za pozdější období leden 2018. Daňový subjekt se tak dostal do situace, kdy daňovou povinnost za období leden 2018 plnil dvakrát, přičemž první plnění bylo správcem daně použito na úhradu nedoplatku za předchozí zdaňovací období (tato povinnost byla později shledána nezákonnou), druhé bylo exekučně vymoženo a použito na úhradu DPH za zdaňovací období leden 2018. Nebylo-li by nezákonných platebních výměřů, na majetek daňového subjektu by vůbec nebyla vedena daňová exekuce.

[42] Obdobná situace však v projednávané věci stěžovatelky nenastala. Zde stěžovatelka nehradila DPH z důvodu nesprávného stanovení daně dvakrát za totéž období. Vymožení jistoty ani stanovení daně stěžovatelce za zdaňovací období červenec 2015 nebylo prohlášeno za nezákonné a nesprávné stanovení daně za období duben, květen, červen a srpen 2015 nezapříčinilo vymáhání daně za červenec 2015. Nelze tedy říct, že kdyby nebylo nezákonných platebních výměřů za období duben, květen, červen a srpen 2015, stěžovatelka by se nedostala do situace, kdy by na ní byla vymáhána úhrada DPH za období červenec 2015. Krajský soud proto správně vyzdvihl absenci přímé souvislosti mezi prováděnou exekucí a nezákonností rozhodnutí o stanovení daně, kontext projednávaného případu stěžovatelky byl ve srovnání s věcí sp. zn. 4 Afs 406/2021 skutečně odlišný.

[43] Krajský soud proto správně vycházel z toho, že *»původní«* přeplatek byl získán *na základě oprávněně vedeného exekučního řízení z titulu vykonatelného zajišťovacího příkazu«*.

pokračování

[44] Pokud jde o částku 642 724 Kč, nebyly splněny předpoklady pro sankční úrok v dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, neboť nebylo neoprávněně vymáháno.

[45] Zbylá částka, z níž stěžovatelka požaduje úrok v dvojnásobné výši, nebyla žalovaným vymáhána, nýbrž byla převedena postupem dle § 154 daňového řádu. K tomu krajský soud správně popsal, že došlo k situaci, kdy v průběhu lhůty pro vrácení přeplatku vznikl u správce daně nedoplatek, žalovaný tedy přeplatek nevrátil, ale naložil s ním v souladu s § 154 daňového řádu. Přeplatek tak byl použit na zajištění dosud nestanovených daní.

[46] Dle Nejvyššího správního soudu jsou skutková zjištění, z nichž žalovaný a krajský soud vycházeli, spisovým materiálem dostatečně podložena.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 25. července 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu