



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové, soudce Mgr. Ondřeje Bartoše a soudkyně JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobce: **Ing. Martin Divišek s. r. o.**, IČO 25961641
sídlem Zapečská 68, 503 51 Chlumeck nad Cidlinou
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
ŠRÁMEK LEGAL s.r.o., advokátní kancelář, skupina PONCZA
ŠRÁMEK, se sídlem Českobratrská 1403/2, Moravská Ostrava, 702 00
Ostrava

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 31984/23/4300-12711-208880, a ze dne 10. 5. 2023, č. j. 89146/23/4300-12711-208880,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V posuzované věci se soud zabýval otázkou, v jaké výši má žalovaný předepsat žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive úrok z nesprávně stanovené daně. Žalobci vznikl nárok na tento úrok v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012.
2. Ve dnech 5. 2. a 23. 3. 2015 žalovaný zahájil u žalobce daňové kontroly na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. Na základě skutečností zjištěných v průběhu těchto daňových kontrol žalovaný nejprve dne 4. 5. 2015 vydal zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za uvedená zdaňovací období. Dne 23. 3. 2016 pak žalovaný vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil DPH za únor až prosinec 2012 a zároveň za únor 2013. Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství („OFŘ“) rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 28. 12. 2017.
3. Napadeným rozhodnutím ze dne 13. 3. 2023, č. j. 31984/23/4300-12711-208880, žalovaný rozhodl o námitkách žalobce směřujících proti postupu správce daně při předepsání úroku hrazeného správcem daně, o jehož předepsání byl žalobce informován vyrozuměním ze dne 23. 9. 2022, č. j. 156671/22/4300-12711-208880 a vyrozuměními ze dne 1. 12. 2022, č. j. 191622/22/4300-12711-208880 a č. j. 191578/22/4300-12711-208880, tak, že tyto námitky zamítl.
4. Napadeným rozhodnutím ze dne 10. 5. 2023, č. j. 89146/23/4300-12711-208880, rozhodl žalovaný o námitce proti předepsání úroku hrazeného správcem daně, o jehož předepsání byl žalobce informován vyrozuměním ze dne 13. 1. 2023, č. j. 914/23/4300-12711-208880, tak, že tuto námitku zamítl.
5. Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“).

II. Žalobní argumentace

6. Žalobce navrhoval zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení žalovanému. Konstatoval, že mezi ním a žalovaným je sporná především otázka, odkdy a v jaké výši nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vznikl. Žalobce se domáhal toho, aby krajský soud žalovanému přikázal, že má pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně jako okamžik počátku úročení určit den, kdy došlo k inkasování finančních prostředků autoritativním úkonem žalovaného, a nikoliv až den oznámení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012, jak dovozuje žalovaný. Současně se žalobce domáhal toho, aby žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že veškeré finanční prostředky inkasoval formou autoritativního výkonu rozhodnutí, což žalobci zakládá nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně.
7. Žalovaný nezohlednil skutečnost, že ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů vydal celkem 11 zajišťovacích příkazů na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. Prostřednictvím exekučních příkazů, které vydal v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy, pak žalovaný exekvoval z majetku žalobce v období od 3. 6. 2015 do 1. 9. 2015 částku v celkové výši 21 932 032,93 Kč. Žalobce současně v období před vydáním zajišťovacích příkazů uhradil v prospěch správce daně částku v celkové výši 31 646 729 Kč. Žalovaný přitom v exekuci pokračoval přinejmenším do 13. 3. 2020, kdy žalovaný doručil žalobci rozhodnutí o zastavení exekuce. I po tomto okamžiku však žalovaný finanční prostředky

žalobci nevydal a stále autoritativně inkasoval další finanční prostředky na nezákonně doměřenou DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012 až do jejich vrácení v roce 2022.

8. Žalobce uvedl, že má za to, že mu přináleží úrok hrazený správcem daně nikoliv od okamžiku náhradní splatnosti dodatečných platebních výměrů na DPH za období srpen až prosinec 2012, ale vždy již od okamžiku, kdy žalovaný exekvoval konkrétní finanční prostředky v přímé souvislosti s budoucím doměřením daňové povinnosti na DPH za období srpen až prosinec 2012.
9. Podle žalobce dále platí, že pokud byla vůči jeho majetku nařízena daňová exekuce, pak mají exekuční povahu i ty úkony, které jinak v obecné rovině nelze považovat za výkon daňové exekuce (např. převedení přeplatku, který měl u jiného správce daně). Žalobce považuje za absurdní názor, že pokud v rámci zahájené daňové exekuce správce daně požádá jiného správce daně o převedení přeplatku ve svůj prospěch, nejsou takto inkasované finanční prostředky výtěžkem daňové exekuce. V posuzovaném případě došlo konkrétně k převedení žalobcova přeplatku, který měl u Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (žalobce zde měl složenou kauci distributora PHM ve výši 20 000 000 Kč a další přeplatek ve výši 1 873 255 Kč). V době převádění přeplatku byla proti žalobci vedena exekuce, a tak měl tento úkon povahu exekučního úkonu.
10. Pokud správce daně zahájí daňovou exekuci, pak podle žalobce veškeré finanční prostředky, které v rozhodné době, tj. v době vedení daňové exekuce, inkasuje, jsou finanční prostředky inkasované exekučně, tudíž má žalobci z takto inkasovaných finančních prostředků náležet nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně.
11. Žalobce proto požadoval úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne, kdy byla nezákonně provedena exekuce jednotlivých finančních prostředků, až do okamžiku jejich vrácení. Správce daně inkasoval od žalobce finanční prostředky v různých dnech, které jednoznačně plynou ze spisu správce daně. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovaného zavázal k tomu, aby při určování výše úrok z neoprávněného jednání správce daně určil jako rozhodný okamžik počátku úročení vždy právě ten den, kdy došlo k připsání finančních prostředků na účet žalovaného, a nikoliv den právní moci dodatečných platebních výměrů.
12. Žalobce měl dále za to, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně vždy ve zvýšené výši. Tedy úrok stanovený podle § 254 odst. 2 d. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2020, od okamžiku exekvování jednotlivých částek, do 31. 12. 2020. A úrok podle § 254 odst. 2 písm. c) d. ř., ve znění účinném od 1. 1. 2021, za období od 1. 1. 2021 až do vyplacení přeplatku v jeho prospěch.
13. Na uvedených závěrech dle žalobce nemůže nic změnit ani skutečnost, že zmiňované zajišťovací příkazy nebyly zrušeny (OFŘ zamítlo odvolání podaná proti zajišťovacím příkazům a žalobce již nebrojil žalobou proti tomuto rozhodnutí OFŘ). Základním předpokladem vydání zákonných zajišťovacích příkazů je totiž, kromě jiného, budoucí (zákonné) stanovení daně. Jinými slovy, musí zde vždy být dán alespoň dílčí předpoklad budoucího zákonného doměření daně. Jestliže však v důsledku rozhodnutí správních soudů bylo deklarováno, že žádná žalobcova povinnost na DPH za příslušná zdaňovací období nevznikla, pak zde nebyl dán ani onen dílčí předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů. V souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. je přitom krajský soud oprávněn učinit si o otázce

zákonnosti zajišťovacích příkazů vlastní úsudek, byť je žalobce samostatně nenapadl správní žalobou.

14. Žalobce dále namítl, že žalovaný posuzuje splatnost dodatečných platebních výměrů nekonzistentně a účelově. Pro účely výpočtu úroku vychází z toho, že dodatečné platební výměry měly být splatné až dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání. V rozhodnutí o námitce ze dne 20. 5. 2020 a ve vyznění o přeplatku ze dne 16. 6. 2022 však žalovaný uváděl, že dodatečné platební výměry byly splatné již okamžikem jejich doručení, tj. ke dni 2. 4. 2016. Žalobce tak nabyl očekávání, že žalovaný bude počítat úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším od okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů (pokud by neměl tento úrok žalobci náležet již od okamžiku exekvování finančních prostředků v důsledku vydaných exekučních příkazů na základě zajišťovacích příkazů).
15. Žalovaný nebyl od 2. 4. 2016 do 27. 12. 2017 na základě dodatečných platebních výměrů oprávněn držet ani inkasovat a exekvovat jakékoliv finanční prostředky. Žalobce tedy alternativně argumentoval tím, že žalovaný vedl v přímé souvislosti s dodatečnými platebními výměry nezákonnou exekuci přinejmenším od 3. 4. 2016, odkdy žalovaný stanovil účinnost jednotlivých rozhodnutí o změně exekučního titulu ze zajišťovacích příkazů na dodatečné platební výměru. Podle názoru žalobce není možné ignorovat dřívější postupy žalovaného, který žalobci nevyplatil požadované finanční prostředky po zrušení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům krajským soudem (tj. po vydání rozsudku č. j. 31 Af 13/2018-73). Žalovaný tento postup odůvodňoval (dle žalobce účelově a nesprávně) právě tím, že splatnost dodatečných platebních výměrů měla být v případě žalobce odlišná. Takový postup má znaky libovůle.
16. Pro účely výplaty úroku z neoprávněného jednání správce daně pak žalovaný vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, věc *AB CHEMITRANS*; zde vyjádřený právní názor je pro správce daně výhodnější. V jiných věcech správce daně závěry plynoucí z odkazovaného rozsudku cíleně ignoroval.
17. Žalobce je tedy názoru, že pokud žalovaný vycházel pro účely vrácení přeplatku ze splatnosti dodatečných platebních výměrů, která měla nastat okamžikem jejich doručení, pak se tato skutečnost měla projevit i při určování výše úroku z neoprávněného jednání správce daně.
18. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný autoritativně započítal na úhradu doměřených povinností na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012 i finanční prostředky, jež měly být žalobci vráceny v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009. V souvislosti se zrušením uvedených dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 měly být žalobci dne 1. 3. 2020 vráceny na zaplacené jistině, penále a úrocích z prodlení finanční prostředky v celkové výši 31 646 729 Kč. Tyto finanční prostředky si však žalovaný nezákonně ponechal a započítal je na povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012. Podle žalobce tak učinil formou autoritativního výkonu rozhodnutí, tj. exekučně. Tuto skutečnost dosvědčuje i postup žalovaného, který žalobci finanční prostředky vzdor jeho žádosti nevrátil, jak plyne z rozhodnutí o námitkách ze dne 20. 5. 2020. Žalovaný současně v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 přiznal žalobci dne 25. 11. 2020 úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 24 446 336 Kč. I tyto finanční

prostředky si však žalovaný nezákonně ponechal a započítal je na povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012.

19. Žalobce tak má za to, že žalovaný pochybil i při započtení částek ve výši 31 646 729 Kč a 24 446 336 Kč na doměřené povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012. Jedná se o další důvod pro uplatnění vyššího úroku z neoprávněného jednání správce.

III. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Konstatoval, že mezi stranami není sporu o výši jistiny relevantní pro výpočet úroku hrazeného správcem daně. Shrнул, že jádro žalobní argumentace představuje teze, že byla-li částka, jež byla následně použita na úhradu nesprávně stanovené daně, vymožena prostřednictvím nařízené daňové exekuce, náleží žalobci zvýšený úrok dle § 254 d. ř. před i po novele, a to i v situaci, kdy šlo o zákonnou daňovou exekuci.
21. Při výpočtu úroku žalovaný jednak aplikoval ustanovení § 254 odst. 1 d. ř. před novelou. Z tohoto ustanovení vyplývá, že podmínkou pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, 2) jeho zrušení, změna či prohlášení nicotným, 3) a to z důvodu jeho nezákonnosti či nesprávného úředního postupu a 4) úhrada splatné daně na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.
22. Vzhledem k tomu, že v řešeném případě došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, vznikl žalobci nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to z částek uhrazených na jejich základě nebo v jejich souvislosti. Úrok započal vznikat od okamžiku, kdy byl na základě zrušených dodatečných platebních výměrů povinen uhradit daň, tj. ode dne právní moci výměrů, resp. došlo-li k úhradě později, ode dne úhrady nesprávně stanovené daně.
23. Úrok dle § 254 odst. 1 d. ř. před novelou byl žalobci přiznán a předepsán do 31. 12. 2020. S účinností od 1. 1. 2021 došlo ke změně podmínek pro vznik nároku na přiznání úroku dle § 254 d. ř. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobci vznikl nárok na přiznání úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 d. ř. po novele, jelikož byla uhrazena část daně, o kterou byla následně snížena daň stanovená z moci úřední, a to od 1. 1. 2021 (nabytí účinnosti novely d. ř.), do dne vrácení, použití nebo převedení nesprávně uhrazené daně. Úrok byl předepsán ve výši odpovídající výši úroku z prodlení. Žalovaný přezkoumal i naplnění podmínek pro vznik nároku na přiznání zvýšeného úroku dle § 254 odst. 2 d. ř. před novelou. Tento úrok je ve vztahu speciality k úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 d. ř. před novelou. Jinak řečeno, dojde-li k neoprávněnému jednání správce daně, vzniká daňovému subjektu nárok na přiznání toliko jednoho typu úroku. Zvýšený úrok v případě neoprávněně vedené zajišťovací exekuce vedené z důvodu zajištění dosud nestanovené daně vzniká do dne jejího skončení, nejpozději však do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, kterým byla dosud nestanovená daň stanovena.
24. Vzhledem k tomu, že v řešeném případě nedošlo ke zrušení vydaných zajišťovacích příkazů, nevznikl žalobci nárok na přiznání zvýšeného úroku dle § 254 odst. 2 d. ř. před novelou ani dle § 254 odst. 5 d. ř. po novele. Žalovaný tak má za to, že při přiznání a předepsání úroků z neoprávněného jednání správce daně a úroků z nesprávně stanovené daně žalobci postupoval zcela v souladu se zákonem a judikaturou.

25. K otázce počátku úročení je nutné si uvědomit, že přeplatek vzniklý v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009 nebyl použit na úhradu doměřené DPH za období srpen až prosinec 2012. Argumentace týkající se použití přeplatku v souvislosti se zrušením rozhodnutí žalovaného tak dle žalovaného neodpovídá nastalým skutkovým okolnostem, protože se k ní žalovaný blíže nevyjádřil. Na jeho úhradu byly částečně použity dobrovolné platby žalobce, které byly učiněny již v roce 2014, tj. před samotným zahájením zajišťovací exekuce, dále část výnosu ze zajišťovací exekuce a část přeplatku převedeného Celním úřadem pro Královéhradecký kraj.
26. Jak bylo uvedeno výše, skutečnost, že byl žalobce povinen nezákonně stanovenou daň uhradit, je základní podmínkou pro přiznání nároku na úrok dle § 254 d. ř. Předmětné ustanovení ovšem výslovně uvádí, že úrok vzniká ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Úrok dle § 254 d. ř. může nejdříve vzniknout v den následující po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, což se týká i částek, které byly žalobcem uhrazeny přede dnem splatnosti daně nebo na základě zákonné zajišťovací exekuce.
27. K namítané nezákonnosti zajišťovací exekuce žalovaný podotkl, že zajišťovací příkaz je prostředkem k zajištění úhrady daně a jeho zákonnost, resp. existence není zákonem podmíněna následnou zákonností zajištěné daně, jak žalobce nesprávně uvádí. Samotným vydáním zajišťovacího příkazu nedochází ani k zahájení exekučního řízení a zajišťovací příkaz se toliko může v budoucnu stát exekučním titulem, na jehož základě lze případně zahájit exekuční řízení (srov. § 176 d. ř.). V případě zajišťovacího příkazu k zajištění dosud nestanovené daně (dále jen „zajišťovací příkaz“) naopak v okamžiku jeho vydání počítá daňový řád i judikatura s tím, že lze zajištěnou daň stanovit v jiné než zajištěné výši. Pro vydání zajišťovacího příkazu musí být naplněny specifické podmínky, a to jednak existence důvodného předpokladu stanovení daně a dále odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Podmínkou zákonnosti zajišťovacího příkazu tak není budoucí stanovení daně, jak nesprávně dovozuje žalobce.
28. Předmětné zajišťovací příkazy naplnily všechny podmínky pro jejich vydání, což bylo potvrzeno i rozhodnutím OFŘ, protože nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že následné nesprávné stanovení daně způsobí neoprávněnost vedení exekučního řízení (resp. zajištění daně). Následné vyslovení nezákonnosti dodatečných platebních výměrů nemění nic na faktu, že dané zajišťovací příkazy (tehdy platné a účinné exekuční tituly) nebyly k dnešnímu dni zrušeny či změněny, protože zde neexistuje důvod (tj. neoprávněné vedené exekuční řízení), který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku ve dvojnásobné výši dle § 254 d. ř. před i po novele. Žalovaný tak na jejich základě nemohl neoprávněně držet finanční prostředky, jelikož se při jejich vydání nedopustil neoprávněného jednání a k jejich vydání byly naplněny všechny zákonné podmínky.
29. Vznik úroku dle § 254 d. ř. před i po novele způsobilo až zrušení dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě žalovaný neoprávněně držel předmětnou daň od okamžiku jejího pravomocného stanovení (srov. 168 odst. 4 d. ř.).
30. Žalovaný tak uzavřel, že až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. 28. 12. 2017) držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem na základě dosud nezrušených zajišťovacích příkazů, protože zde neexistuje neoprávněné jednání žalovaného, které by zakládalo vznik úroku dle § 254 d. ř. před i po

novele. Žalovanému pak nevznikl ani nárok na přiznání úroku ve dvojnásobné výši, jelikož ve zde řešeném případě nebylo vedeno neoprávněné exekuční řízení.

31. K žalobě přiložil žalobce rozhodnutí, kterým došlo k zastavení exekuce až v roce 2020, z čehož dovozuje, že byla i po nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů vedena na jejich základě daňová exekuce. Žalovaný nepopírá, že v některých případech bylo exekuční řízení zastaveno až po právní moci dodatečných platebních výměrů, avšak šlo o čistě formální, nikoliv nezbytný krok. Částka zajištěná zajišťovacími příkazy byla celá vymožena, resp. uhrazena před nabytím právní moci dodatečných platebních výměrů, o čemž není mezi stranami sporu. Soudní judikatura pak rozeznává několik okamžiků, kdy dochází k ukončení exekučního řízení, a to mimo jiné vymožením/uhrazením exekvované částky. Žalovaný má tedy za to, že formální ukončení exekučního řízení nemá v řešeném případě žádný význam. Stejně tak nemá vliv ani skutečnost, že žalovaný v souladu s tehdejší správní praxí přeúčtoval a převedl zajištěnou částku na dosud nepravomocnou doměřenou DPH.
32. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobce k datu splatnosti dodatečných platebních výměrů. Uvedl, že odlišné posouzení je způsobeno především plynutím času. Citované vyrozumění ze dne 16. 6. 2022 toliko odkazovalo na předchozí rozhodnutí OFŘ 83898/20, jak je z tohoto vyrozumění patrné. V dané věci OFŘ posuzovalo otázku existence přeplatku v situaci, kdy bylo zrušeno toliko rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a v dané době nedošlo k jeho zrušení. OFŘ dospělo k závěru, že jelikož bylo ve výroku dodatečného platebního výměru stanoveno, že je daň splatná k určitému okamžiku, pak až do okamžiku změny nebo zrušení tohoto rozhodnutí je tato část výroku platná a účinná. Samotné zrušení rozhodnutí o odvolání tedy v dané situaci nemohlo způsobit vznik přeplatku. Naopak v době, kdy žalovaný předepisoval přiznaný úrok dle § 254 d. ř. před i po novele, byly již DPV zrušeny, protože se žalovaný řídil zákonnou úpravou, tj. že daň stanovená v návaznosti na vydaný zajišťovací příkaz se stává splatnou v okamžiku nabytí právní moci dodatečného platebního výměru.
33. Žalovaný je při vydání rozhodnutí povinen vždy vycházet ze skutkového stavu, jež tu je v době jeho vydání. Postup žalovaného tedy nelze v žádném případě posoudit jako projev jeho libovůle či snahu snížit předepsaný úrok. Žalovanému není známa ani odlišná správní praxe jiných správců daně, naopak je mu známa judikatura správních soudů potvrzující postup správce daně.
34. Žalovaný tak má za to, že v rámci předepsání úroků z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroků z nesprávně stanovené daně, postupoval v souladu se zákonem. Žalobci nenáleží zvýšený úrok dle § 254 d. ř. před ani po novele, jelikož nebylo vedeno neoprávněné exekuční řízení. Jistinu pak nelze úročit od dřívějšího data, jelikož § 254 d. ř. pevně váže začátek úročení se dnem splatnosti daně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek § 51 s. ř. s.
36. Žaloba není důvodná.
37. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive úrok z nesprávně stanovené daně, a to v důsledku zrušení

dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012. Nesporné je také to, z jaké částky má být úrok vyplácen. Naopak sporná je otázka, odkdy a v jaké výši nárok na tento úrok vznikl.

38. Žalovaný při výpočtu úroku aplikoval předně § 254 odst. 1 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle tohoto ustanovení dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.
39. Úrok dle tohoto ustanovení žalovaný přiznal žalobci od okamžiku, kdy byl žalobce na základě zrušených dodatečných platebních výměrů povinen uhradit daň, tj. ode dne právní moci těchto dodatečných platebních výměrů.
40. Na období od 1. 1. 2021 žalovaný aplikoval § 254 d. ř. ve znění po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Dospěl k závěru, že žalobci vznikl nárok na přiznání úroku z nesprávně stanovené daně dle uvedeného ustanovení, jelikož byla uhrazena část daně, o kterou byla následně snížena daň stanovená z moci úřední, a to od 1. 1. 2021 do dne vrácení, použití nebo převedení nesprávně uhrazené daně. Úrok za toto období žalovaný předepsal ve výši odpovídající výši úroku z prodlení.
41. Žalovaný zároveň neshledal důvody pro přiznání zvýšeného úroku dle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020, respektive dle § 254 odst. 5 d. ř. ve znění po novele.
42. Žalobce se domáhal toho, aby krajský soud žalovanému přikázal, že má pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně jako okamžik počátku úročení určit den, kdy došlo k inkasování finančních prostředků autoritativním úkonem správce daně, nikoliv až den oznámení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Současně se žalobce domáhal toho, aby mu byl přiznán nárok na zvýšený úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive zvýšený úrok z nesprávně stanovené daně.
43. Krajský soud argumentaci žalobce posuzoval již v řízení, vedeném pod sp. zn. 31 Af 33/2022. Tato věc měla totožný skutkový i právní základ, týkala se pouze jiných zdaňovacích období. Již v rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 31 Af 33/2022-232 dospěl krajský soud k níže uvedeným závěrům, které lze beze zbytku vztáhnout i na nyní posuzovanou věc.
44. Účelem úpravy obsažené v § 254 d. ř. je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36).
45. Ustanovení § 254 odst. 1 a 2 d. ř. (ve znění účinném do 31. 12. 2020) upravuje dvě odlišné situace a z toho vyplývající rozdílná časová období, za které náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle odst. 1 je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), podle odst. 2 je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). Zvýšený úrok dle odst. 2 je pak třeba chápat jako sankci

pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 – 28, a ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 61).

46. Nezbytnou podmínkou pro přiznání zvýšeného úroku dle odst. 2 ovšem je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, respektive bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 170/2015-28). Tato nezákonnost může být způsobena buď nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně (neoprávněnost exekuce je tak důsledkem nezákonnosti exekučního titulu), nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, a ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41).
47. Uvedené závěry týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně a rozlišení mezi úrokem v základní výši dle § 254 odst. 1 a ve zvýšené výši dle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020 lze dle názoru krajského soudu přiměřeně použít i na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 d. ř. ve znění po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb.
48. Žalobce namítal, že žalovaný ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů vydal zajišťovací příkazy na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. V návaznosti na tyto zajišťovací příkazy vydal exekuční příkazy a vedl vůči žalobci exekuci. Na vydané zajišťovací žalovaný autoritativně započítal také finanční prostředky, které žalobce vůči správci daně uhradil ještě před vydáním zajišťovacích příkazů. Žalobce tedy dovozoval, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně již od okamžiku, kdy žalovaný exekvoval konkrétní finanční prostředky v přímé souvislosti s budoucím doměřením DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012.
49. Krajský soud těmto námitkám nepřisvědčil. Za klíčové – ve shodě s žalovaným – považuje, že dané zajišťovací příkazy nebyly zrušeny či změněny. Kdyby k tomu došlo, pak by exekuce vedená v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy byla neoprávněná. Takto ale neexistuje důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku za období počínající zahájením předmětné exekuce a ve dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020, respektive dle § 254 odst. 5 d. ř. ve znění po novele. Skutečnost, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, konstatoval výslovně Nejvyšší správní soud v žalobcem odkazovaném rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41 (viz bod 50 uvedeného rozsudku).
50. Ze stejného důvodu je bezpředmětný i poukaz žalobce na další úkony žalovaného, které měly dle jeho názoru „exekuční povahu“ (např. převedení žalobcova přeplatku, který měl u Celního úřadu pro Královéhradecký kraj). Nejvyšší správní soud sice vykládá pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ široce (například v rozsudku č. j. 7 Afs 299/2015-61 pod něj podřadil i prodej majetku z volné ruky, byť nešlo o prodej v rámci daňové exekuce), vždy ale musí být splněna také podmínka, že vymáhání bylo prohlášeno za nezákonné (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 170/2015-28). Samotná skutečnost, že v době převádění přeplatku byla proti žalobci vedena exekuce, tedy nestačí k tomu, aby žalobci vznikl nárok na úrok v dvojnásobné výši.

51. Žalobce se přitom mýlí, pokud tvrdí, že není podstatné, zda zmiňované zajišťovací příkazy byly zrušeny. Závěr o nezákonnosti následného stanovení daně sám o sobě neznamená, že také zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu se zákonem. Zajišťovací příkaz je jedním z institutů upravených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou musí být zřejmé, z čeho správce daně dovozuje přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Jistě si tak lze představit i situaci, že v době vydání zajišťovacího příkazu existovaly důvody svědčící o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v určité výši (a byly splněny také další podmínky pro jeho vydání), avšak následné rozhodnutí o stanovení daně bude z nějakého důvodu zrušeno.
52. Soud zároveň nemůže posuzovat zákonnost zajišťovacích příkazů v nynějším řízení, tím by se dostal zcela mimo jeho rámec. K tomu § 52 odst. 2 s. ř. s., kterého se žalobce v této souvislosti dovolává, neslouží. Žalobce se mohl domáhat soudního přezkumu zmiňovaných zajišťovacích příkazů v samostatném řízení, což neučinil. Pak ale musí akceptovat důsledky z toho plynoucí.
53. Ani námitky žalobce směřující k účelovosti a nekonzistentnosti posuzování splatnosti dodatečných platebních výměrů žalovaným nejsou důvodné. Závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, podle něž dodatečné platební výměry byly splatné dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům, je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* je totiž daň stanovena ve smyslu § 168 odst. 4 d. ř. okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně (uvedené ustanovení upravuje především zánik účinnosti zajišťovacího příkazu, a to jako automatický následek stanovení daně, a tudíž i její splatnosti).
54. Jak dále doplnil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41, nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů představuje předěl, neboť dochází ke změně rozhodnutí, na jehož základě správce daně po právní stránce zadržuje prostředky vybrané či vymožené na základě zajišťovacích příkazů. Zatímco do právní moci dodatečných platebních výměrů byly těmito právními tituly zajišťovací příkazy, po právní moci jimi jsou právě dodatečné platební výměry.
55. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. do 28. 12. 2017) držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem na základě (dosud nezrušených) zajišťovacích příkazů.
56. Postup žalovaného nebyl ani nekonzistentní, respektive neprojevoval znaky libovůle. Žalovaný výstižně vysvětlil (přičemž krajský soud se s tímto vysvětlením ztotožňuje a odkazuje na něj), že vyrozumění ze dne 16. 6. 2022 toliko odkazovalo na předchozí rozhodnutí OFŘ 83898/20. V daném případě OFŘ posuzovalo otázku existence přeplatku v situaci, kdy bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, nikoliv dodatečné platební výměry. OFŘ dospělo k závěru, že jelikož bylo ve výroku dodatečných platebních výměrů stanoveno, že je daň splatná k určitému okamžiku, pak až do okamžiku změny nebo

zrušení tohoto rozhodnutí je tato část výroku platná a účinná. Samotné zrušení rozhodnutí o odvolání tedy v dané situaci nemohlo způsobit vznik přeplatku. Naopak v době, kdy žalovaný předepisoval přiznaný úrok dle § 254 d. ř., byly již dodatečné platební výměry zrušeny.

57. Nedůvodná je proto také námitka, že žalovaný autoritativně započítal na úhradu doměřených povinností na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2012 i finanční prostředky, jež měly být žalobci vráceny v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2009.
58. V žalobě žalobce poukázal také na skutečnost, že žalovaný převedl finanční prostředky z účtu určeného pro deponování finančních prostředků získaných (vymožených) na základě zajišťovacích příkazů na daňový účet vedený pro účely DPH v době, kdy ještě dodatečné platební výměry nenabývaly právní moci. Zároveň bez existence odpovídajícího, tj. pravomocného právního titulu, nezákonně „přetituloval“ držení finančních prostředků ze zajišťovacích příkazů na dosud nepravomocné dodatečné platební výměry. Žalobci by měl proto dle jeho přesvědčení náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně přinejmenším za období od 2. 4. 2016. Ani tato argumentace nemůže být úspěšná. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 48 rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41, faktický úkon předcházející zániku účinnosti zajišťovacích příkazů, jímž správce daně již na základě vydání dodatečných platebních výměrů převedl částky na osobním depozitním účtu na osobní daňový účet, promítající se pouze ve vnitřní skladbě evidence daní (v širším slova smyslu) nemůže zkrátit období, po které byly finanční prostředky zadržovány správcem daně na základě zajišťovacích příkazů. Faktické provedení změny záznamů v evidenci daní není právní skutečností, která by měla za následek ukončení období, po které správce daně disponoval vymoženými prostředky na základě zajišťovacích příkazů. V tomto ohledu je relevantní právní skutečností nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, přičemž změna záznamů v evidenci daní je podle daňového řádu pouze jejím konkrétním projevem.
59. Tyto závěry, vyjádřené v rozsudku krajského soudu ze dne 31. 5. 2023, č. j. 31 Af 33/2022-232, ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor až červenec 2012, aproboval i Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34, zamítl kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím právním závěrům.
60. Právní úprava není koncipována tak, že by pozdější zrušení dodatečných platebních výměrů způsobovalo samo o sobě nezákonnost zajišťovacích příkazů. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Výkladem uvedeného ustanovení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Z označené judikatury vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy: 1) existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena,

a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

61. Z toho Nejvyšší správní soud dovodil, že předmětem posouzení při vydání zajišťovacích příkazů jsou jiné skutečnosti než při vydání dodatečných platebních výměrů. Zdůraznil, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. Dodal k tomu, že daňový řád v žádném ze svých ustanovení neobsahuje pravidlo, že by zrušení platebních výměrů automaticky vyvolávalo nutnost zrušení zajišťovacích příkazů. Takový následek nelze dovodit ani z judikatury. Ta připouští, aby daňový subjekt napadl zajišťovací příkaz odvoláním a návazně i správní žalobou v řízení před správními soudy. Jak v odvolacím řízení, tak i v soudním řízení správním by zajišťovací příkazy mohly být zrušeny, popř. prohlášeny za nicotné. V dané věci žalobce napadl zajišťovací příkazy odvoláním, to však bylo zamítnuto Odvolacím finančním ředitelstvím, přičemž jeho rozhodnutí již žalobce nenapadl správní žalobou. Je tak třeba na zajišťovací příkazy nahlížet jako na platné a zákonné.
62. Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem i v tom, že zákonnost zajišťovacích příkazů nemohla být posuzována v řízení, ve kterém byla posuzována zákonnost předmětných vyrozumění; vyplývá to z § 52 odst. 2 s. ř. s. Pravomoc soudu učinit si o některých otázkách vlastní úsudek je omezena v situaci, kdy o těchto otázkách existuje rozhodnutí orgánu veřejné moci (soudu nebo správního orgánu). Krajský soud si nemohl učinit vlastní úsudek o zákonnosti zajišťovacích příkazů. Skrze § 52 s. ř. s. nelze obcházet ani procesní pasivitu (stran nenapadení předmětných zajišťovacích příkazů žalobou). Následky této pasivity mohou jít pouze k tíži žalobce.
63. Závěr o zákonnosti předmětných zajišťovacích příkazů přitom vyvrací i argumentaci žalobce, podle které mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně již od data splatnosti zajišťovacích příkazů. Součástí hypotézy obou norem upravujících nárok na úrok je předpoklad nezákonnosti určitého postupu správce daně. Skutečnost, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, bod 50. Proto je nutno souhlasit s tím, že úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, žalobci náleží až v souvislosti s nezákonnými dodatečnými platebními výměry.
64. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s další argumentací žalobce. Přesvědčení žalobce o nezákonnosti zajišťovacích příkazů, které fakticky představuje podmínku *sine qua non* žalobcovy argumentace, je chybné. Na tomto podkladě nelze hovořit o nezákonnosti daňové exekuce, která byla na zajišťovací příkazy vedena. Následné vyslovení nezákonnosti dodatečných platebních výměrů nemění nic na faktu, že dané zajišťovací příkazy (platné a účinné exekuční tituly) nebyly zrušeny či změněny. Neexistuje tedy důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku ve dvojnásobné výši (tj. neoprávněně vedené exekuční řízení). Vznik úroku dle § 254 daňového řádu způsobil až zrušení dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě žalovaný neoprávněně držel předmětnou daň od okamžiku jejího pravomocného stanovení (srov. § 168 odst. 4 d. ř.).

65. Kdyby došlo ke změně či zrušení zajišťovacích příkazů, pak by exekuce vedená v návaznosti na tyto zajišťovací příkazy byla neoprávněná. Takto ale neexistuje důvod, který by zakládal vznik nároku na přiznání úroku za období počínající zahájením předmětné exekuce ve dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 d. ř. před novelou, resp. dle § 254 odst. 5 d. ř. po novele.
66. Nejvyšší správní soud s ohledem na jím uvedená východiska předchozí správní judikatury, která setrvale vykládá nárok na úrok z nezákonné exekuce tak, že jeho vznik je podmíněn exekucí nesprávně stanovené (zajištěné) daně, Nejvyšší správní soud označil za zásadní, že v souzené věci sloužily za exekuční tituly zákonné zajišťovací příkazy. Podle § 168 odst. 4 d. ř. přitom platí, že dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Nadto v momentě, kdy došlo ke změně exekučního titulu na dodatečné platební výměry, již žalovaný disponoval dostatečnými prostředky pro uhrazení daně stanovené dodatečnými platebními výměry. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. do 28. 12. 2017) držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem na základě (dosud nezrušených) zajišťovacích příkazů. Z tohoto důvodu nelze hovořit o exekuci nezákonně stanovené daně.
67. Nejvyšší správní soud zopakoval závěr vyjádřený v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41: „Stanovením daně bez dalšího zaniká účinnost zajišťovacího příkazu, aniž by bylo významné, zda je podle něj vedena daňová exekuce, či nikoliv. Dále toto ustanovení ukládá správci daně, aby v návaznosti na stanovení daně a zánik účinnosti zajišťovacích příkazů převedl zajištěnou částku na úhradu stanovené daně. To vyplývá i z § 150 odst. 4 věty druhé daňového řádu, podle něhož správce daně ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převede zajištěnou částku ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu.“ V citovaném rozsudku NSS také upozornil, že „[n]abytí právní moci dodatečných platebních výměrů představuje předěl, neboť dochází ke změně rozhodnutí, na jehož základě správce daně po právní stránce zadržuje prostředky vybrané či vymožené na základě zajišťovacích příkazů. Zatímco do právní moci dodatečných platebních výměrů byly těmito právními tituly zajišťovací příkazy, po právní moci jimi jsou právě dodatečné platební výměry.“
68. Na podkladě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nepřisvědčil názoru žalobce, že exekuce skončila až formálním úkonem v roce 2020. Tato konstrukce nemá oporu v právní úpravě ani navazující judikatuře. Z výše citované judikatury vyplývá, že zánik účinnosti zajišťovacího příkazu nastává *ex lege* a jakékoliv formální či jiné úkony správce daně na něj nemají vliv. Ze spisu nevyplývá, že by po právní moci dodatečných platebních výměrů žalovaný činil „aktivní kroky“ k zajištění majetku žalobce. Dovožuje-li žalobce v navazující argumentaci, že kromě formálních exekučních úkonů prováděl žalovaný i jiné úkony exekuční povahy, pak v obecné rovině je pravdou, že pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ je nutné vykládat širě než striktně jako úkony formálního exekučního řízení. Pro přiznání zvýšeného úroku vždy ale musí být splněny podmínky právní úpravy, k tomu v dané věci nedošlo. Samotná skutečnost, že v době převádění přeplatku od celní správy byla proti žalobci vedena exekuce, tedy nestačí k tomu, aby žalobci vznikl nárok na zvýšený úrok. Stejně tak v tomto rozsahu není podstatné, zdali bylo započítání

přeplatku na dani za zdaňovací období v roce 2009 použito na úhradu daně stanovené zrušenými dodatečnými platebními výměry.

69. Nejvyšší správní soud se konečně přiklonil k závěru žalovaného, podle nějž dodatečné platební výměry byly splatné dne 28. 12. 2017, tj. dnem právní moci rozhodnutí o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, je totiž daň stanovena ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně. Je tedy správný závěr, že žalovaný až do okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. do 28. 12. 2017) držel finanční prostředky odpovídající zajištěné dani v souladu se zákonem na základě (dosud nezrušených) zajišťovacích příkazů.
70. Také stran námitky o „přetitulování“ držby peněz Nejvyšší správní soud *obiter dictum* přisvědčil předchozím závěrům krajského soudu.
71. Nejvyšší správní soud uzavřel, že posouzení věci žalovaným i krajským soudem má plnou oporu v právní úpravě a judikatuře. Žalovaný, resp. krajský soud správně dovodili, že žalobce má nárok jak na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období do 31. 12. 2020, tak na úrok z nesprávně stanovené daně za období od 1. 1. 2021. Počátek úročení správce daně v souladu se zákonem i judikaturou určil ke splatnosti dodatečných platebních výměrů, které byly později zrušeny. Výši úroku přiznal v základní sazbě, tedy nikoli ve sazbě zvýšené podle § 254 odst. 2 d. ř. před novelou, resp. § 254 odst. 5 d. ř. po novele, což plně odpovídá zákonu a navazující judikatuře.
72. Pro totožný skutkový a právní základ věci nyní posuzované krajský soud na výše uvedené závěry vyjádřené dříve ke zdaňovacím obdobím únor až červenec 2012 plně odkazuje.

V. Závěr a náklady řízení

73. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
74. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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.

Hradec Králové 20. června 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu