



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce **EUP a. s., IČ 242 33 048**  
se sídlem Tusarova 791/31, 170 00 Praha 7  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph. D.  
se sídlem Pivovarská 8, 682 01 Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného správního orgánu ze dne 15. 1. 2024, č. j. 1462/24/5100-41456-711929

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také „žalovaný“),

kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „*správce daně*“) ze dne 13. 6. 2023, č. j. 5419585/23/2000-11452-105418, ve věci přezkumného řízení zahájeného vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2023, č. j. 6790/23/5100-41456-711929, kterým byl nařízen přezkum rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 29. 1. 2020, č. j. 575305/20/2005-80542-806357, a to co do části textu výroku napadeného rozhodnutí, který se týká výše přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobci byl napadeným rozhodnutím přiznán podle § 254 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád*“), úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 69 081 284 Kč.

#### *Žalobní body*

2. Žalobce namítá, že žalovaný přiznal úrok za nesprávně vymezené období, kdy jeho konec vztáhl ke dni nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně (15. 12. 2017). Dle žalobce je však rozhodující den splatnosti rozhodnutí o stanovení daně, jelikož až ode dne splatnosti lze konstatovat, že s peněžními prostředky správce daně disponoval oprávněně v souladu s ústavní ochranou vlastnictví.
3. Zajišťovací příkazy byly zrušeny pro nezákonnost, a nemohou tak být považovány za relevantní ani stran určení dne splatnosti doměřené daně. Obecně platí, že doměřená daň byla splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, konkrétně dne 30. 12. 2017. Až dne 30. 12. 2017 tak byla dána povinnost daňové subjektu uhradit daň, a tedy až do dne 30. 12. 2017 správce daně neoprávněně zadržoval vymožené finanční prostředky z nezákonné exekuce. Žalobci tedy zcela nesporně náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za období až do splatnosti doměřené daně, tj. až do dne 30. 12. 2017.
4. Žalobce dále nesouhlasí s přiznanou výší úroku za období od 9. 8. 2016 do 15. 12. 2017. Je pravdou, že vůči žalobci byly vydány zajišťovací příkazy. Tyto však byly v rámci soudního řízení zrušeny pro nezákonnost a v této souvislosti je nutné posuzovat i splatnost následně doměřené daně. Až do dne splatnosti doměřené daně tak byly finanční prostředky neoprávněně vymoženy, jelikož do dne 30. 12. 2017 nenastala splatnost doměřené daně.
5. Žalovaný přiznal žalobci „*zvýšený*“ úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu jen za období od vydání exekučních příkazů do formálního ukončení exekučního řízení, zcela však pominul důsledky nezákonné exekuce, kdy byly žalobci finanční prostředky formou exekuce nezákonně odebrány bez jeho souhlasu.
6. Žalobce v této souvislosti argumentuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*“) ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 61, a to body [24] až [27] rozsudku, přičemž upozorňuje na rozdíl mezi úrokem dle § 254 odst. 1 a dle § 254 odst. 2 daňového řádu, který spatřuje v dobrovolnosti úhrady stanovené platební povinnosti.
7. Nelze akceptovat názor správce daně a žalovaného, kdy zvýšený úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu je žalobci přiznán pouze za období od zahájení daňové exekuce do formálního ukončení exekučního řízení, jelikož i nadále trvají zásadní zásahy do majetkové sféry daňové subjektu – daňový subjekt nemá možnost vymožené prostředky získat jakoukoliv cestou zpět. Nelze tedy postavit na roveň situaci, kdy subjekt dobrovolně uhradí a kdy je neoprávněně vymoženo a formálně dojde k ukončení exekuce přestože je subjekt donucen k úhradě a uhrazení nestanovené/nesplatné daně.

8. Žalobce navrhl, aby Městský soud v Praze podal návrh na zrušení části ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 k Ústavnímu soudu pro rozpor s ústavním pořádkem. Žalobce totiž tvrdí, že slova „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“ v ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, jsou v rozporu s právem vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod.
9. Žalobce se dále domnívá, že platné právní předpisy neumožňovaly žalovanému vydat napadené rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podle přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. totiž platí, že „12. Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Z uvedeného je tak patrné, že pro procesní postupy správce daně od 1. 1. 2021 platí daňový řád po novele bez ohledu na to, zda řízení bylo zahájeno před účinností novely.
10. Podle právního závěru žalobce tedy neměl prvoinstanční správce daně, ani zde žalovaný pravomoc k rozhodnutí o výši úroku; současně připuštění opravného prostředku také nemá oporu v zákoně, a proto měl žalovaný řízení o odvolání zastavit podle § 110 odst. 2 daňového řádu.

#### *Vyjádření žalovaného k obsahu podané žaloby*

11. K žalobní námitce, která míří do data splatnosti doměřované daně, žalovaný uvedl, že pro určení konce úročeného období je zcela nerozhodné, zda byly zajišťovací příkazy zrušeny pro nezákonnost, když právní moc dodatečných platebních výměrů v daném případě nastala před pravomocným zrušením zajišťovací příkazů dne 18. 1. 2020. Současně žalovaný odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která stanoví, že konstatováním nezákonnosti rozhodnutí pozbývá toto svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozhodnutí, kterým byla konstatována jeho nezákonnost, a nezpůsobuje zpětný zánik účinků již vyvolaných nezákonným rozhodnutím.
12. Žalovaný při určení konce úročeného období vyšel ze závěrů NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41, dle kterého úrok z neoprávněného jednání správce daně z finančních prostředků vymožených na jistotu stanovenou zajišťovacím příkazem náleží daňovému subjektu až do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně. Zajišťovací příkaz pozbývá účinnosti přímo ze zákona v okamžiku stanovení daně. Okamžik stanovení daně je nutno určit v souladu s výkladem obsaženým v rozsudku NSS ze dne 13. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, k okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Ta nastala dnem 15. 12. 2017.
13. V řízení o úroku z neoprávněného vymáhání, resp. v přezkumném řízení, již není namístě provádět věcný přezkum platebních výměrů jako podkladových aktů. Žalovaným zmíněné rozsudky NSS posuzují stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech s ohledem na presumpci správnosti správních aktů, jíž jsou orgány finanční správy vázány. NSS v odkazovaných rozsudcích uzavřel, že případné přeplatky spočívající ve finančních prostředcích vymožených na základě zajišťovacích příkazů, nerozhodno že později zrušených, mohou být převedeny na daňový nedoplatek, byla-li splatnost daně v dodatečných platebních výměrech vyjádřena jednoznačným způsobem.
14. Žalovaný postupoval při přiznání úroku podle § 254 daňového řádu v intencích rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, který se otázkou výkladu § 254 odst. 2

daňového řádu z pohledu vymezení délky úrokového období podrobně zabýval. Žalobcem tvrzený záměr zákonodárce odlišit úrok dle dobrovolnosti úhrady z důvodové zprávy neplyne. Ostatně tímto výkladem by byl nedůvodně diskriminován daňový subjekt, jenž daň zaplatil dobrovolně. Žalobce také nikterak nezdůvodňuje, proč držení prostředků správcem daně po ukončení daňové exekuce, je pro daňové subjekty více omezující než v případech, kdy by tyto uhradili správci daně dobrovolně.

15. Na obsáhlé citaci rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 61, žalobce dokládá rozdíl mezi prvním a druhým odstavcem § 254 daňového řádu. Tento není žalovaným zpochybňován. Zpochybňován je toliko výklad žalobce ve vztahu k délce úrokového období, konkrétně že by žalobci měl být úrok ve výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu přiznán i za dobu po skončení daňové exekuce. Takový závěr však z odkazovaného rozsudku neplyne. Ani druhý žalobcem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2022, č. j. 2 Afs 351/2020 – 32, nedokládá ničeho ve vztahu k délce úrokového období.
16. K návrhu žalobce, aby soud podal návrh na zrušení části § 254 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvedl, že pro tento postup není dle jeho názoru žádného důvodu, když předmětné ustanovení není v rozporu s právem vlastnit majetek pouze z toho důvodu, že nárok na úrok ve dvojnásobné výši omezuje pouze na časové období, v němž trvají nepříznivé důsledky daňové exekuce pro daňový subjekt.
17. Žalobce konečně namítá, že žalovaný nemohl ve věci rozhodnout. Správce daně rozhodnutím v přezkumném řízení nerozhodoval o novém nároku žalobce na úrok, když o tomto bylo již rozhodnuto vydáním rozhodnutí o výši úroku dne 29. 1. 2020. Avšak s ohledem na skutečnost, že žalovaný dospěl k závěru, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, jedinou možností, jak toto již pravomocné rozhodnutí změnit, bylo v rámci přezkumného řízení. Z povahy přezkumného řízení, kdy lze přezkoumat toliko rozhodnutí, byl správce daně toto povinen změnit zase rozhodnutím.

*Rozhodné skutkové okolnosti, dosavadní průběh řízení a obsah spisového materiálu*

18. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
19. Správce daně uložil žalobci celkem 25 zajišťovacími příkazy ze dne ze dne 5. 5. 2016 (dále jen „zajišťovací příkazy“), povinnost složit na depozitní účet správce daně částku v celkové výši 261 905 170 Kč.
20. Žalovaný následně zajišťovací příkazy v odvolacím řízení potvrdil, avšak v průběhu soudního řízení, vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 60/2016, žalovaný žalobce uspokojil postupem podle § 124 daňového řádu, za současného užití § 62 s. ř. s., rozhodnutím ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52350/19/5100-41456-711539, kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny pro nesplnění zákonných podmínek pro jejich vydání. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dnem 18. 1. 2020.
21. Správce daně s ohledem na výše uvedené přiznal žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně rozhodnutím ze dne 29. 1. 2020, č. j. 575305/20/2005-80542-806357, v celkové výši 105 038 516 Kč (dále jen „rozhodnutí o výši úroku“). Dne 17. 2. 2020 se žalobce proti rozhodnutí o výši úroku odvolal. O odvolání správce daně rozhodl ve smyslu § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutím ze dne 25. 2. 2020, č. j. 1437050/20/2005-80542-806357 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“) tak, že podanému odvolání v plném rozsahu

vyhověl a rozhodnutí o výši úroku změnil, kdy namísto částky 105 038 516 Kč žalobci přiznal částku 107 511 826 Kč.

22. Dne 19. 2. 2021 byla správci daně doručena námitka proti výši přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně, kdy řízení bylo správcem daně nejprve zastaveno, avšak následně bylo toto rozhodnutí o zastavení řízení zrušeno. Původní námitku následně správce daně posoudil podle jejího obsahu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu a s ohledem na dosavadní průběh řízení ji posoudil jako podnět na přezkoumání rozhodnutí o výši úroku. Žalovaný následně nařídil přezkum rozhodnutí o odvolání, a to rozhodnutím ze dne 23. 2. 2023, č. j. 6790/23/5100-41456-711929.
23. V rámci přezkumného řízení správce daně vydal rozhodnutí ze dne 13. 6. 2023, č. j. 5419585/23/2000-11452-105418 (dále jen „rozhodnutí v přezkumném řízení“), kterým rozhodnutí o odvolání změnil tak, že žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 50 121 266 Kč. Rozhodnutí v přezkumném řízení bylo žalobci doručeno dne 14. 6. 2023.
24. Proti rozhodnutí v přezkumném řízení se žalobce dne 13. 7. 2023 odvolal, přičemž žalovaný o něm rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím (viz bod 1 tohoto rozsudku).

#### *Posouzení věci soudem*

25. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
26. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem po poučení soudem nevyslovil nesouhlas a žalovaný nařízení jednání nepožadoval (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 - 117, dostupný, stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu též online na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), a publikovaný pod č. 2383/2011 ve Sbírce NSS).
27. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
28. Žaloba není důvodná.
29. Předmětem sporu jsou tři otázky; 1. za jaké období žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, 2. jaká je zákonná výše úroku z neoprávněného jednání správce daně a 3. zda byla dána pravomoc rozhodnout o podaném odvolání.

#### *Právní rámec*

30. Úrok z neoprávněného jednání správce daně upravuje § 254 daňového řádu. Podmínky pro přiznání úhrady, výši úroku, i to, od kterého okamžiku se úrok přiznává, upravuje § 254 odst. 1 zákona. Tato právní norma obsahuje obecnou úpravu podmínek nároku na úrok. Ustanovení § 254 odst. 2 zákona pak reguluje pouze výši úroku pro případy, kdy k úhradě daně na základě neoprávněného jednání správce daně došlo v exekučním řízení.
31. 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,

*kteřá byla daňovým subjektem ubražena 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.“*

32. 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.“*
33. Z výše uvedeného tak plyne, že je-li rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným (ať už je důvodem jeho nezákonnost nebo nesprávný úřední postup správce daně), náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou uhradil na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). Bylo-li na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020).

*Konec úročeného období*

34. Žalovaný určil dobu, za kterou má být žalobci přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, od vydání exekučního příkazu do data ukončení exekuce, tedy za období ode dne 5. 5. 2016 do dne 8. 8. 2016. Tato část není mezi účastníky sporná.
35. Žalovaný dále pak určil dobu, za kterou má být přiznán úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, od doby, kdy byly na depozitním účtu správce daně drženy finanční prostředky žalobce po skončení daňové exekuce. Konkrétně z částky 260 611 455 Kč byl žalobci přiznán úrok ode dne 9. 8. 2016 do dne 15. 12. 2017, kdy nabyly právní moci dodatečné platební výměry, a z částky 1 293 715 Kč byl žalobci přiznán úrok ode dne 9. 8. 2016 do dne 11. 7. 2017, kdy byly tyto prostředky vráceny žalobci.
36. Žalobce namítá, že konec úročení byl žalovaným z částky 260 611 455 Kč nesprávně stanoven ke dni 15. 12. 2017, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Podle názoru žalobce byla daň splatná až dne 30. 12. 2017, neboť teprve tento den uplynula lhůta 15 dnů od právní moci dodatečných platebních výměrů.
37. Je nesporné, že exekuce byla po celou dobu vedena neoprávněně. Neoprávněnost vymáhání je chápána jako jeho nezákonnost; může být způsobena nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně, nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, body 24, 25 a 33). V projednávané věci byly titulem zajišťovací příkazy ze dne 5. 5. 2016. Ty byly ovšem v prosinci 2019 zrušeny pro nesplnění zákonných podmínek pro jejich vydání (rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52350/19/5100-41456-711539).
38. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí: „*Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se*

*převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“*

39. Žalobce se domnívá, že by splatnost měla nastat až uplynutím 15 dnů od právní moci dodatečných platebních výměrů a odkazuje na ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, které stanoví: „*Je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.*“ Nicméně toto ustanovení dopadá na zcela jinou situaci, kdy jde o postup ohledně stanovení náhradní lhůty splatnosti v případě, že daň doměřená správcem daně je vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem. O takovou situaci se ale v projednávané věci nejedná.
40. V nyní řešené právní věci byly nejprve vydány zajišťovací příkazy, a až teprve poté byla stanovena daň. Splatnost daně tak nastává ke dni jejího stanovení, okamžik stanovení a splatnosti zde tedy splývá. Zároveň přímo ze zákona nastává zánik účinnosti předtím vydaných zajišťovacích příkazů. Pokud zde existuje rozdíl mezi částkou dříve zajištěnou a částkou splatnou, správce daně podle povahy věci učiní potřebné kroky k vybrání či vymožení případného nedoplatku, nebo naloží s případným přeplatkem dle obecných pravidel upravených § 154 a násl. daňového řádu. Pokud se přeplatek stane vratitelným, vrátí jej správce daně ve lhůtě 15 dní. Lhůta 15 dnů se tedy vztahuje pouze k vrácení případného přeplatku, který však v projednávané věci nevznikl.
41. Žalobce dále argumentoval tím, že se splatnost daně musí odvíjet od zákonného rozhodnutí, nikoli od nezákonných zajišťovacích příkazů. Městský soud zde přisvědčuje žalovanému, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. bod [18] rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29) vyplývá, že - na rozdíl od vyslovení nicotnosti rozhodnutí, které vyvolává účinky *ex tunc* a které ve svém důsledku popírá účinky dotčeného aktu i zpětně - konstatováním nezákonnosti rozhodnutí pozbývá toto svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozhodnutí, kterým byla konstatována jeho nezákonnost, a nezpůsobuje zpětný zánik účinků již vyvolaných nezákonným rozhodnutím. Žalovaný tak správně uzavřel, že se daň stala splatnou dne 15. 12. 2017.
42. Dále pak žalovaný správně odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41, ze kterého vyplývá, že nehledě na splatnost stanovenou v rozhodnutí o stanovení daně a nehledě na faktické úkony správce daně, pokud jde o nakládání s prostředky na depozitním účtu, náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z prostředků vymožených v zajišťovací daňové exekuci až do právní moci rozhodnutí o stanovení daně.
43. Soud z výše uvedených důvodů uzavřel, že žalovaný postupoval zcela v souladu s judikaturou, pokud konec lhůty, za kterou žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 260 611 455 Kč stanovil právě ke dni 15. 12. 2017, tj. ke dni kdy nabyly právní moci dodatečných platebních výměrů (srov. již výše citovaný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 42/2023 - 41). A z částky 1 293 715 Kč byl žalobci taktéž správně přiznán úrok do dne 11. 7. 2017, tj. ke dni kdy byly tyto prostředky vráceny žalobci. Po tomto datu již žalovaný dále nezadržoval uvedené finanční prostředky, proto žalobci nemohl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Námitku nesprávně stanoveného konce úročeného období proto soud důvodnou neshledal.

*Výše úroku*

44. Žalobce dále nesouhlasí s přiznanou výší úroku za období od 9. 8. 2016 do 15. 12. 2017, neboť je přesvědčen, že úročené období by mělo být skončeno až dne 30. 12. 2017. Připouští, že žalobci byly vydány zajišťovací příkazy, tyto však byly v rámci soudního řízení zrušeny pro nezákonnost a v této souvislosti je podle žalobce nutné posuzovat i splatnost následně doměřené daně. Až do dne splatnosti doměřené daně tak byly finanční prostředky neoprávněně vymoženy, jelikož do dne 30. 12. 2017 nenastala splatnost doměřené daně.
45. K otázce splatnosti daně se soud již vyjádřil při vypořádání předchozí námitky, kde se ztotožnil se žalovaným ohledně konce úročeného období ke dni nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů dne 15. 12. 2017.
46. Z další části námitky je ale patrné, že žalobce nesouhlasí nejen se stanovením konce úročeného období, ale zároveň vytýká správci daně i žalovanému, že mu žalovaný nesprávně přiznal „zvýšený“ úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu pouze za období od vydání exekučních příkazů do jejich úhrady, ale zcela pominul důsledky nezákonné exekuce, kdy byly žalobci finanční prostředky formou exekuce odebrány nezákonně bez jeho souhlasu, tedy i za období po ukončení exekuce dne 8. 8. 2016. Žalobce je proto přesvědčen o tom, že mu měl být tento „zvýšený“ úrok přiznán od zahájení exekuce až do splatnosti daně.
47. Nejvyšší správní soud se k otázce, kdy se částka získaná neoprávněným jednáním správce daně přestává úročit podle § 254 odst. 2 daňového řádu a začíná se úročit podle jeho odstavce 1, vyjádřil např. v rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, ve kterém v bodu [22] uvedl, že *„Zkoumané ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu totiž upravuje nikoli jen (zvláštní) daňovou sazbu (ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě). Stanoví též úrokové období, neboť daňovému subjektu náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení.“* Na to pak navázal v bodu [30], kde uvedl, že *„ve skutečnosti daňovému subjektu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu. Je totiž nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.“*
48. Z uvedeného je jednoznačně patrné, že žalovaný postupoval zcela v souladu s ustanovením § 254 daňového řádu, když žalobci přiznal zvýšenou sazbu úroku pouze za dobu, kdy bylo neoprávněně vedeno exekuční řízení.
49. Smyslem úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu je sankcionovat správce daně za to, že neoprávněně vedeným exekučním řízením došlo k zásahu do vlastnického práva daňového subjektu. Nyní řešeným nezákonně vedeným exekučním řízením je exekuční řízení vedené na základě exekučních příkazů, které bylo ukončeno ke dni vymožení příslušných finančních částek, tj. dne 8. 8. 2016. Pokud tedy jako poslední den exekučního řízení byl uveden den, kdy došlo k vymožení uvedených částek, nelze takový postup shledat jako nezákonný, neboť tímto dnem skutečně došlo k ukončení daného exekučního řízení.

50. Na základě výše uvedeného má městský soud za to, že ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 lze vyložit ústavně konformním způsobem. Proto neshledal žádný důvod podat návrh na zrušení části ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 k Ústavnímu soudu pro rozpor s ústavním pořádkem, jak požadoval žalobce.
51. Pokud žalobce v této souvislosti argumentoval rozsudkem NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 61, a to body [24] až [27] rozsudku, konstatuje soud, že žádný rozpor napadeného rozhodnutí se závěry uvedenými v tomto rozsudku neshledal, neboť ani zde Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že v případě, kdy bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, je nutné postihnout správce daně za toto jednání podle § 254 odst. 2 daňového řádu, tedy „zvýšeným“ úrokem. Ani z tohoto rozsudku však nevyplývá, že by žalobci měl být úrok ve výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu přiznan i za dobu po skončení daňové exekuce. Lze tak uzavřít, že vůči žalobci bylo exekuční řízení ukončeno vymožením postižené částky, ke kterému došlo dne 8. 8. 2016 a žalovaný postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, pokud žalobci přiznal „zvýšený“ úrok pouze za toto období, po které byla na žalobce neoprávněná exekuce vykonána.

#### *Přípustnost opravného prostředku*

52. Žalobce dále namítl, že platné právní předpisy neumožňovaly žalovanému vydat napadené rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podle přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. totiž platí, že „12. Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Z uvedeného je tak patrné, že pro procesní postupy správce daně od 1. 1. 2021 platí daňový řád po novele bez ohledu na to, zda řízení bylo zahájeno před účinností novely.
53. Podle § 114 odst. 1 daňového řádu „*Odvolacím orgánem je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal.*“
54. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu „*Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“
55. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu „*Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.*“
56. Žalobce sice správně uvedl, že pro procesní postupy správce daně od 1. 1. 2021 platí daňový řád po novele bez ohledu na to, zda řízení bylo zahájeno před účinností novely, nicméně přechodné ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. v bodě 12 stanoví, že se jedná o řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků, což tento případ není. Žalobce sice uplatnil úrok před 1. 1. 2021, ale o tomto úroku bylo také před 1. 1. 2021 i rozhodnuto. Žalovaný tak správně uvedl, že správce daně rozhodnutím v přezkumném řízení nerozhodoval o novém nároku žalobce na úrok, ale pouze došlo k přezkoumání již vydaného rozhodnutí. Z povahy přezkumného řízení, kdy lze přezkoumat toliko rozhodnutí, byl správce daně toto povinen změnit zase rozhodnutím.

#### *Závěr a náklady řízení*

57. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

### P o u č e n í

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

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

V Praze dne 1. srpna 2024

Mgr. Marek Bedřich  
předseda senátu