



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Previx s.r.o.**, se sídlem Varšavská 715/36, Praha 2, zast. Mgr. Michalem Šimkům, advokátem se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2023, čj. 2595/23/5100-41453-712140, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 9. 2023, čj. 11 Af 4/2023-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Michala Šimkům, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je určení konce úročení a výše úroku z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně na základě nezákonných zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud se ovšem touto otázkou zabýval pouze v tom rozsahu, zda žalovaný postupoval v souladu s dříve vysloveným závazným právním názorem Městského soudu v Praze.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vydal zajišťovací příkazy k zajištění úhrady nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září, listopad a prosinec 2014 a leden 2015. Současně vydal exekuční příkazy na příkázání pohledávky z účtu. Proti zajišťovacím příkazům se žalobkyně odvolala. Žalovaný tato odvolání zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze. Ten jí vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Žalovaný v dalším řízení odvolání opět zamítl a žalobkyně proti tomuto rozhodnutí znovu brojila žalobou u městského soudu. Žalovaný však v průběhu řízení u městského soudu zajišťovací příkazy sám zrušil a řízení zastavil. Městský soud proto řízení zastavil.

[3] Správce daně následně vydal rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020, kterým přiznal žalobkyni tento úrok od 5. 5. 2015 do 7. 6. 2018. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Žalovaný odvolání zamítl. Žalobkyně proto podala žalobu k městskému soudu, který rozsudkem ze dne 9. 8. 2022, čj. 3 Af 48/2019-32 (dále „první rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným bylo určení konce doby úročení. Žalobkyně namítala, že jí tento úrok nenáleží pouze do 7. 6. 2018, tedy do dne, kdy nabyly právní moci související dodatečné platební výměry, nýbrž jí náleží do právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, kterým žalovaný zajišťovací příkazy zrušil. Městský soud se s žalobkyní ztotožnil v tom, že konec doby úročení připadá na den, kterým nabylo právní moci rozhodnutí, kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny, neboť na základě nich došlo k neoprávněnému vymáhání peněžních prostředků. Zároveň se vyjádřil k § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, dle kterého platilo, že *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 úbradu této daně.* K tomuto ustanovení konstatoval, že nemá vliv na přiznání úroku. Zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu se totiž nestává řízení o odvolání proti němu bezpředmětným. Není také žádný důvod takové řízení zastavit. Závěrem uvedl, že žalovaný v rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018 postupoval správně, jelikož zrušil zajišťovací příkazy. Vydáním tohoto rozhodnutí došlo k naplnění podmínek dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni náleží dvojnásobný úrok za celou dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, tedy až do pravomocného skončení řízení vedeném o exekučních příkazech. To proto, že tímto rozhodnutím žalovaný zrušil exekuční příkazy, které bylo nutno do tohoto okamžiku považovat za zákonné a správné. Žalovaný proti rozsudku městského soudu nepodal kasační stížnost.

[4] Žalovaný v návaznosti na to vydal shora uvedené napadené rozhodnutí, kterým rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobkyni přiznal úroky ve dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu od 10. 4. 2015, tedy ode dne, kdy neoprávněně zablokoval finanční prostředky na účtu žalobkyně, do 5. 5. 2015, kdy došlo ke stržení finančních prostředků z bankovního účtu ve prospěch správce daně. Tím dle žalovaného došlo ke skončení exekučního řízení. Dále žalobkyni přiznal úrok ve standardní výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu od 6. 5. 2015 do 7. 6. 2018, tedy do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně opět žalobu. Městský soud napadené rozhodnutí zrušil shora uvedeným rozsudkem. Dospěl totiž k závěru, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor z prvního rozsudku. Přiznal jí totiž jednak po většinu sporného období nižší úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a navíc pouze do 7. 6. 2018. Původní spor se však týkal vyšších úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu a městský soud učinil závazný právní názor, že tento úrok náleží až do dne nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení zajišťovacích příkazů. Městský soud rovněž zdůraznil, že se v již nemohl zabývat

pokračování

tím, do kdy měl být žalobkyni přiznán úrok, jelikož je vázán, stejně jako žalovaný, prvním zrušujícím rozsudkem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Tvrdí, že závazný právní názor krajského soudu respektoval. Z prvního rozsudku totiž nevyplývá, že měl žalobkyni přiznat úrok až do dne právní moci rozhodnutí, kterým zajišťovací příkazy zrušil. To dovozuje z bodů 24 a 29 prvního rozsudku. Městský soud v nich dle něj neurčil konec doby úročení. Uvedl pouze to, že došlo k naplnění podmínek pro vznik úroku. Proto užil slovní spojení nárok na úrok. Městský soud v prvním rozsudku vycházel z rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, *Českomoravská olejářská I*, který podstatným způsobem ovlivnil dosavadní správní praxi ve věci úroků z neoprávněného vymáhání. Stěžovatel při stanovení doby úročení proto přihlédl i k závěrům tohoto rozsudku NSS, a proto přiznal žalobkyni vyšší úrok od 10. 4. 2015 do 5. 5. 2015 a nižší úrok od 6. 5. 2015 do 7. 6. 2018. Žalobkyni totiž dle rozsudku *Českomoravská olejářská I* náleží úrok ve dvojnásobné výši za dobu neoprávněně blokováných finančních prostředků na postiženém účtu. Dne 5. 5. 2015 byla provedena úhrada finančních prostředků ve prospěch správce daně, čímž došlo ke skončení vymáhání. I městský soud konstatoval v bodě 29 prvního rozsudku, že žalobkyni náleží úrok pouze za dobu neoprávněného vymáhání. Správnost tohoto stanovení úroků potvrzují také rozsudky NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, *EUROBIT GROUP*, bod 34, a ze dne 15. 9. 2023, čj. 10 Afs 78/2022-38, *Českomoravská olejářská II*, body 19 a 21. Stěžovatel se s městským soudem ztotožňuje v tom, že se zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu nestává řízení o odvolání proti němu bezpředmětným. Proto také vydal rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, kterým zajišťovací příkazy zrušil. Tímto rozhodnutím však byly zajišťovací příkazy pouze „odklizeny“. Proto by postrádalo logiku přiznat žalobkyni vyšší úrok až do právní moci rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, pokud již 5. 5. 2015 došlo k úhradě daňového nedoplatku, čímž došlo ke skončení zajišťovací exekuce a blokace na bankovním účtu žalobkyně byla uvolněna. Navíc již 7. 6. 2018 nabyly právní moci dodatečné platební výměry, na jejichž úhradu správce daně zadržovanou částku použil. I proto postrádá smysl přiznat žalobkyni úrok za období po 7. 6. 2018. Stěžovatel dále tvrdí, že městský soud v prvním rozsudku nikde výslovně nestanovil, že má žalobkyni přiznat úrok v nižší výši. Lze to však vyvodit z bodu 29, dle kterého žalobkyni náleží vyšší úrok pouze za dobu neoprávněné daňové exekuce.

[6] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel nepodal kasační stížnost proti prvnímu rozsudku, přestože s jeho závěry zjevně nesouhlasí. Tím se však vzdal možnosti proti němu brojit. Městský soud se v napadeném rozsudku již nemohl zabývat otázkou, do kdy měl být žalobkyni přiznán úrok. Stěžovatel také nesprávně změnil výši úroku a postupoval tak v rozporu s prvním rozsudkem. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že rozsudek ve věci *Českomoravská olejářská II* podporuje tvrzení stěžovatele. Naopak z rozsudku *Českomoravská olejářská I*, ze kterého NSS vycházel i v rozsudku *Českomoravská olejářská II*, vyplývá, že vyšší úrok daňovému subjektu náleží až do pravomocného skončení exekučního řízení. Proto má za to, že jí náleží vyšší úrok za celou dobu neoprávněného vymáhání.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Stěžovatel tvrdí, že městský soud v prvním rozsudku nestanovil konec doby úročení na den, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny. Nabytí právní moci rozhodnutí podle stěžovatele zmínil městský soud pouze proto, aby vysvětlil, že došlo k naplnění podmínek pro přiznání úroku. Proto také městský soud v prvním rozsudku použil slovní spojení „nárok na úrok“.

[9] Městský soud v bodech 23 a 24 prvního rozsudku uvedl, že předmětem sporu není to, zda má žalobkyně nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale to, zda jí náleží až do doby právní moci rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 11. 2018. Shodl se s žalobkyní v tom, že nárok na úrok je nutné odvodit od právní moci rozhodnutí, kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny, neboť na základě nich došlo k neoprávněnému vymáhání finančních prostředků. Totéž jinými slovy zopakoval také v bodě 29.

[10] Městský soud v bodech 27 a 28 prvního rozsudku konstatoval, že § 168 odst. 4 daňového řádu, týkající se zániku účinnosti zajišťovacího příkazu při stanovení daně, nemá vliv na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu se řízení o odvolání němu nestává bezpředmětným. Proto není žádný důvod takové řízení zastavit. S ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho zrušení. Městský touto argumentací vysvětlil, z jakého důvodu se neztotožnil s původními závěry stěžovatele, že stěžovatelce náleží úrok právní moci dodatečných platebních výměrů.

[11] Městský soud se výslovně zabýval tím, do kdy má být úrok žalobkyni přiznán, v bodě 29 prvního rozsudku. Ostatně právě to, zda měl být žalobkyni přiznán úrok až do doby právní moci rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 11. 2018, kterým byly zrušeny zajišťovací příkazy, bylo předmětem sporu (bod 23 rozsudku městského soudu). Městský soud v bodě 29 prvního rozsudku uvedl, že „[p]rávě vydáním tohoto rozhodnutí (pozn. NSS: rozhodnutí o zrušení zajišťovacích příkazů ze dne 16. 11. 2018) došlo k naplnění ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť v posuzovaném případě došlo k tomu, že na daňovém subjektu bylo vymáháno neoprávněně, a proto mu náleží mu úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši a to za úrokové období, tj. za celou dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, resp. v daném případě až do pravomocného skončení řízení vedeném o exekučních příkazech. Je tomu tak proto, že tímto rozhodnutím žalovaný zrušil exekuční příkazy, které bylo nutno do tohoto okamžiku, považovat za zákonné a správné“ (pozn. zvýraznění provedl NSS). Stěžovatel v kasační stížnosti citoval pouze první část uvedeného odůvodnění městského soudu. Ze zvýrazněné části, kterou stěžovatel necitoval, však jednoznačně vyplývá, že městský soud dospěl k závěru, že žalobkyni náleží vyšší úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do dne nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, kterým stěžovatel zrušil související zajišťovací příkazy. Proto neobstojí tvrzení stěžovatele, že městský soud konec doby úročení neurčil. Nic na tom nemění ani to, že městský soud nepřesně uvedl, že žalobkyni tento úrok náleží do zrušení exekučních příkazů, nikoliv zajišťovacích příkazů. Obsahově totiž nemohl mířit jinak než na rozhodnutí o zrušení zajišťovacích příkazů. Exekuční příkazy totiž formálně zrušeny nikdy nebyly, což potvrzuje také tvrzení stěžovatele, že exekuce byla vykonána stržením

pokračování

finančních prostředků z účtu žalobkyně a jejich připsáním na účet správce daně. Jakýkoliv jiný výklad odůvodnění městského soudu by proto byl zjevně nelogický.

[12] Stěžovatel zákonnost svého postupu obhajuje také tvrzením, že městský soud v prvním rozsudku konstatoval to, že žalobkyni náleží úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Nejvyšší správní soud však podotýká, že uvedené tvrzení městský soud konstatoval pouze jako obecné východisko vyplývající z § 254 odst. 2 daňového řádu. Toto východisko dále aplikoval na danou věc a dospěl k závěru, že dvojnásobný úrok žalobkyni náleží až do dne nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018. Jak již městský soud vysvětlil v bodě 28 napadeného rozhodnutí, městský soud ve druhém rozsudku a nyní ani Nejvyšší správní soud nemohou přezkoumávat, zda byl tehdejší závěr městského soudu o konci doby exekučního řízení správný. Stěžovatel proto nebyl oprávněn se od těchto závěrů odchýlit a sám si posoudit, kdy dle něj exekuční řízení skončilo a do kdy proto žalobkyni náleží úrok.

[13] Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdí, že městský soud v prvním rozsudku ohledně výše úroku konstatoval, že žalobkyni vyšší úrok náleží pouze po dobu neoprávněně vedené exekuce, popř. se k němu ani výslovně nevyjádřil. Proto stanovil výši úroku dle aktuální judikatury NSS, na kterou se v kasační stížnosti odkázal. Městský soud v napadeném rozsudku však měl za to, že již z prvního rozsudku vyplývá, že stěžovatel je povinen stěžovatelce přiznat úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do právní moci rozhodnutí o zrušení zajišťovacích příkazů.

[14] Nejvyšší správní soud ani této námitce stěžovatele nepřisvědčil. Je pravda, že to, zda náleží žalobkyni úrok dle § 254 odst. 1 nebo § 254 odst. 2 daňového řádu, nebylo v prvním rozsudku výslovně předmětem sporu. Bylo tomu tak nicméně zjevně proto, že sám stěžovatel řešil pouze úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Z povahy věci jsou tak závěry městského soudu vztaženy právě k úroku ve zvýšené výši. Městský soud tak výši úroků jednoznačně vztáhl k § 254 odst. 2 až do dne nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018. Učinil tak zejména v bodě 29 prvního rozsudku, ve kterém konstatoval, že až vydáním daného rozhodnutí došlo k naplnění § 254 odst. 2 daňového řádu a žalobkyni proto náleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve dvojnásobné výši, a zároveň určil okamžik, do kterého žalobkyni tento úrok náleží (bod [11]). Městský soud přitom své závěry zjevně formoval na základě výslovného znění § 254 odst. 2 daňového řádu, účinného do 31. 12. 2020, dle kterého platilo, že *v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši*. Z uvedeného vyplývá, že součástí závazného právního názoru prvního rozsudku bylo, aby byl žalobkyni přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu až do dne nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 16. 11. 2018, kterým stěžovatel zrušil zajišťovací příkazy. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s námitkou, že městský soud v prvním rozsudku stěžovatele nikterak nezavázal ohledně výše úroku, či jej zavázal odlišně, než jak městský soud konstatoval v napadeném rozsudku.

[15] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že závaznost právního názoru není absolutní. Lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury precedenčně či jinak nadřazeného soudu (usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 1 Azs 16/2021, bod 41). V nyní posuzované věci je zjevné, že

změny skutkových či právních poměrů nenastaly. Stěžovatel ani netvrdí to, že byl naplněn některý z důvodů pro prolomení závaznosti právního názoru městského soudu. Argumentuje pouze tím, že rozsudek *Českomoravská olejářská I* podstatným způsobem ovlivnil dosavadní správní praxi ve věci úroků z neoprávněného vymáhání. Z tohoto rozsudku však městský soud v prvním rozsudku vycházel. Stěžovateli tak nic nebránilo v tom, aby podal proti prvnímu rozsudku kasační stížnosti s tím, že městský soud rozsudek *Českomoravská olejářská I* chybně aplikoval jak ohledně doby úročení, tak ohledně výše úroku. Pozdější judikatura závěry z rozsudku *Českomoravská olejářská I* přebírá a navazuje na něj, jak ostatně uvádí i sám stěžovatel. Nedošlo tak k podstatné změně judikatury od vydání prvního rozsudku, popř. rozsudku *Českomoravská olejářská I*. Proto stěžovatel nebyl oprávněn se odchýlit od závazného právního názoru městského soudu v prvním rozsudku, a to ani v případě, pokud by nebyl věcně správný nebo pokud by jej zavázal k postupu, který žalobkyně v žalobě ani nespороvala.

[16] Nejvyšší správní soud se proto s městským soudem ztotožňuje v tom, že stěžovatel nerespektoval závazný právní názor městského soudu z prvního rozsudku. Správností tohoto názoru však již nebyl oprávněn se zabývat (bod [12]). Proto kasační stížnost zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak úspěšná byla. Přísluší jí proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[19] Náklady řízení o kasační stížnosti představuje odměna advokáta. Ta zahrnuje jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 3 400 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se výše uvedená částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Náklady řízení před Nejvyšší správním soudem tedy celkem představovaly 4 114 Kč.

[20] Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 218/2023-41

Petr Mikeš
předseda senátu