



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, IČ 27495477, se sídlem Jiráskova 1275, Pardubice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2023, č. j. 38170/23/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 52 Af 2/2024-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č. j. 657191/20/2801-52521-609400, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), v celkové výši 5.363.220 Kč. Tento úrok byl žalobkyni přiznán v souvislosti s nezákonně vedenou daňovou exekucí, jejímž titulem byly zajišťovací příkazy. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23015/22/5100-41453-712277, uvedené rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně pouze podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to v celkové výši 1.920.867 Kč.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který jej rozsudkem

ze dne 4. 1. 2023, č. j. 52 Af 21/2022-45, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, zamítl.

[3] Žalovaný se tedy odvoláním žalobkyně proti rozhodnutí správce daně zabýval znovu, načež jej rozhodnutím ze dne 14. 11. 2023, č. j. 38170/23/5100-41453-711335, změnil tak, že žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 zákona v celkové výši 5.954.980 Kč.

[4] I toto rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu. Ten ji rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 52 Af 2/2024-52, zamítl jako nedůvodnou.

[5] Krajský soud ve svém rozsudku nejprve shrnul podání účastníků a skutkový děj věci. Z něj ve stručnosti vyplývá, že žalobkyně si jakožto plátce daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012 uplatnila nárok na odpočet u nakoupených pohonných hmot z jiných členských států EU. Specializovaný finanční úřad (tehdejší správce daně žalobkyně) pojal obavu, že nárok na odpočet není oprávněný, že bude žalobkyni u všech zmíněných zdaňovacích období doměřena daň a že tato bude nedobytná. Uložil jí proto zajišťovacími příkazy ze dne 18. 7. 2014, resp. ze dne 31. 10. 2014 úhradu daňových povinností, které dosud nebyly stanoveny, a to celkem ve výši 20.568.075,46 Kč. Protože žalobkyně dobrovolně povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy nesplnila, nařídil Specializovaný finanční úřad daňové exekuce, a to exekucními příkazy ze dne 29. 7. 2014.

[6] Žalobkyně podala proti zajišťovacím příkazům odvolání. Těm žalovaný nevyhověl, a proto žalobkyně napadla jeho rozhodnutí o odvolání žalobami. Následně byly všechny zajišťovací příkazy zrušeny rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 32/2016-52 a č. j. 31 Af 33/2016-56, tudíž exekuce vedené na jejich základě byly neoprávněné. V důsledku toho vznikl žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to z částek použitých na úhradu zajišťované daně.

[7] Mezitím Specializovaný finanční úřad vedl daňovou kontrolu a na základě jejích výsledků vydal (a též žalobkyni doručil) dne 26. 8. 2015 dodatečné platební výměry za dotčená zdaňovací období, jimiž doměřil žalobkyni daně celkem ve výši 27.557.866 Kč a stanovil penále v celkové výši 5.511.568 Kč. Ke dni 26. 8. 2015 správce daně převedl podle § 168 odst. 4 daňového řádu částku evidovanou na úhradu zajišťovacích příkazů na úhradu daně.

[8] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, jež žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, které nabylo právní moci dne 27. 10. 2016, zamítl. Proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům následně žalobkyně brojila žalobou, načež jej Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (v pořadí čtvrtým rozsudkem ze dne 22. 9. 2023 č. j. 31 Af 68/2016-391, však Krajský soud v Hradci Králové podanou žalobu zamítl, přičemž kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2024, č. j. 9 Afs 254/2023-53, zamítl). Následně žalobkyně podáním ze dne 7. 2. 2020 uplatnila nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Na to správce daně vydal rozhodnutí

pokračování

o úroku ze dne 14. 4. 2020, jež žalovaný svým druhým rozhodnutím o odvolání ze dne 14. 11. 2023 změnil.

[9] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že žalovaný správně vyhodnotil závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 42/2023. V souladu s ním tedy úročil všechny částky použité na úhradu příslušného nedoplatku do dne 27. 10. 2016, kdy pozbyly účinnosti zajišťovací příkazy, resp. kdy nabyly právní moci dodatečné platební výměry za dotčená zdaňovací období. Přitom částky 3.748 Kč a 18.553 Kč, jež byly evidovány jako přeplatky na osobních daňových účtech žalobkyně ještě před vydáním zajišťovacích příkazů, správně úročil od zahájení exekučního řízení do připsání těchto částek na úhradu vymáhaného nedoplatku do evidence daní, tj. od 29. 7. 2014 do 18. 9. 2014 úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu a ode dne následujícího až do pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Rovněž správně úročil i částku 112.960 Kč, jež vznikla jako přeplatek až v průběhu exekučního řízení, tedy od 26. 8. 2014 do 18. 9. 2014 úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu a následně úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Částka 20.000.000 Kč pak byla správně úročena od doručení žádosti o převedení přeplatku Celnímu úřadu pro Pardubický kraj, jež tuto částku inkasoval z bankovní záruky, do jejího připsání na úhradu vymáhaného nedoplatku do evidence daní, tj. od 14. 11. 2014 do 23. 12. 2014 úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu a následně úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Částky 554.214,28 Kč, 65.157 Kč, 210 Kč a 198.608 Kč, jež vznikly jako přeplatky až po vydání dodatečných platebních výměrů (26. 8. 2015), byly všechny správně úročeny od jejich úhrady do 27. 10. 2016 úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Konečně částka 73.402,33 Kč, jež představovala exekuční výtěžek a z které dosud byl žalobkyni přiznán úrok pouze do 26. 8. 2015, byla v předmětném rozhodnutí žalovaného správně úročena od 27. 8. 2015 do 27. 10. 2016 úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[10] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že všechny částky měly být úročeny po celou dobu jejich úročení úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Takový postup by byl přímo v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 42/2023. Z něj vyplývá, že po skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení, kdy vymožená (či převedená) částka byla držena správcem daně, má daňový subjekt nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný proto správně úročil všechny částky od jejich připsání na úhradu příslušného nedoplatku úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomu navíc krajský soud dodal, že v případě částek 554.214,28 Kč, 65.157 Kč, 210 Kč a 198.608 Kč úročení dvojnásobným úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu ani nemohlo přicházet do úvahy, neboť v době jejich připsání na úhradu příslušného nedoplatku už žádné exekuční řízení (jakožto základní podmínka pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu) neprobíhalo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila na výzvu Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[12] Stěžovatelka má za to, že žalovaný ani krajský soud ve svých (druhých) rozhodnutích ve věci nerespektovali předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu

sp. zn. 4 Afs 42/2023. Ten totiž nevyloučil a naopak rozhodl, že stěžovatelce náleží po celou dobu úročení úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, tj. dvojnásobný úrok. K tomu odkázala na odstavce 70. zmíněného rozsudku a dodala, že úročení zvýšeným úrokem nemá končit převedením či vymožením finančních prostředků, když exekuční řízení a s ním spojený zásah do vlastnického práva nadále trvá. Zvýšený úrok měl tedy být stěžovatelce přiznán i za následující období končící až okamžikem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů dne 27. 10. 2016. Stěžovatelka přitom akcentovala povahu exekučního řízení a funkci zvýšeného úroku z neoprávněného jednání.

[13] S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem, a navrhl kasační stížnost zamítnout. Má za to, že on i krajský soud plně respektovali předcházející rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatelky i jeho další judikaturu. Stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádné nové argumenty. Kasační námitky by tak v případě, že budou vůbec shledány kvalifikovanými, měly být shledány nedůvodnými.

[15] V podané replice stěžovatelka žádnou již dříve neuvedenou podstatnou argumentaci nepřednesla.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka uplatnila námitky spadající pod důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[17] Na úvod Nejvyšší správní soud podotýká, že mezi stranami není sporu o jednotlivých úročených částkách. Stejně tak mezi nimi není sporu o počátcích úročení jednotlivých částek. Rovněž zde není sporu o (společném) konci úročení všech částek. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku sp. zn. 4 Afs 42/2023, uvedl, že stěžovatelka má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně do dne 27. 10. 2016 (odstavec 54.), tj. do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, přičemž až do tohoto data žalovaný jednotlivé částky skutečně úročil.

[18] Spornými mezi stranami naopak jsou období, za něž stěžovatelce náleží v souvislosti s úročenými částkami úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, tj. dvojnásobný úrok, přičemž stěžovatelka má za to, že jí tento úrok náleží po celou dobu úročení všech částek. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 4 Afs 42/2023 přesně neurčil, za jaká období u kterých částek stěžovatelce náleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. V odstavci 71. k tomuto uvedl: *„[o]tázka, za jaké období náleží žalobkyni úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu z těchto částek, nebyla doposud správními orgány v dané věci řešena, neboť ty vyšly z toho, že úrok*

pokračování

ve dvojnásobné výši žalobkyni nenáleží vůbec, jelikož částky převedené postupem dle § 154 daňového řádu jsou běžnou platbou dlužné peněžité povinnosti. Pouze k tomuto závěru se mohly soudy v nyní projednávané věci vyjádřit. Bylo by předčasné posuzovat, za jaké období náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu.“ Bylo tedy na žalovaném, aby tato období vymezil.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování věci zjistil, že velká část relevantní uplatněné kasační argumentace byla téměř doslovně přebrána z dříve podané žaloby stěžovatelky, přičemž krajský soud na ni v napadeném rozsudku řádně reagoval. Na toto upozornil i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto zvažoval, zda je kasační stížnost vůbec přípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., přičemž nakonec dospěl ke kladnému závěru, byť se jedná o hraniční případ. Je zde však třeba připomenout, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[20] Stěžovatelka na podporu svého právního názoru, že jí úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží za celou dobu úročení všech částek, odkázala na odstavec 70. rozsudku sp. zn. 4 Afs 42/2023. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že mu „*nezbývá než zopakovat, že ačkoliv byl na úhradu daně stanovenou nezákonnými zajišťovacími příkazy užit institut převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu, tedy institut, který není přímo exekučním úkonem, byla v době převedení částek současně vedena daňová exekuce, jejíž exekuční tituly byly postupem podle § 154 daňového řádu satureovány. Tyto částky byly v tomto kontextu neoprávněně vymáhány, a žalobkyni proto náleží z tohoto neoprávněného jednání správce daně dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu.*“ Z uvedeného a ani z jiné části citovaného rozsudku však nelze dovodit, že stěžovatelce měl být přiznán po celou dobu úročení všech částek úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[21] Z předmětného rozsudku naopak vyplývá, že stěžovatelce náleží za určité (soudem přesně datumově neurčené) období úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu (a to jen u některých úročených částek) a za další období úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. V odstavci 50. Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*[ž]alobkyně má nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až do 27. 10. 2016, neboť po tuto dobu byl správce daně oprávněn držet ubrazené i vymožené prostředky z titulu zajišťovacích příkazů. Pokud jde o období, za které žalobkyni náleží úrok ve výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu, nelze jej na základě obsahu předloženého správního spisu zjistit, neboť z něj nevyplývají všechny informace potřebné pro určení doby vedení exekučního řízení. Z rozsudku NSS č. j. 3 Afs 155/2019-40 vyplývá, že je-li po skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení vymožená částka nadále držena správcem daně, má daňový subjekt nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu.*“ Platí přitom, že exekuční řízení ve vztahu ke konkrétní vymožené (převedené) částce končí právě jejím vymožením. Pouze do tohoto dne, a nikoli až do dne skončení nejdéle trvajících exekučního řízení, náleží poškozenému v souvislosti s příslušnou vymoženou částkou úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2023, č. j. 10 Afs 78/2022-38).

[22] Ačkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 4 Afs 42/2023 nevymezil konkrétními daty období, za která stěžovatelce náleží u konkrétních částek úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, tak navedl, jak k tomuto vymezení přistupovat. Tímto se žalovaný ve svém druhém rozhodnutí o odvolání řídil, jak potvrdil krajský soud, tudíž stěžovatelce správně

přiznal úrok z příslušných částek podle § 254 odst. 2 daňového řádu do dne jejich připsání na úhradu zajištěné daně.

[23] Na uvedeném závěru nemůže kasační argumentace nic změnit. To, že stěžovatelce i po vymožení (převedení) příslušných částek hrozilo, že v rámci exekučního řízení budou na úhradu zajišťované daně použity i další případné částky, není důvodem pro úročení částek již držených správcem daně úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[24] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil spornou právní otázku správně. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. listopadu 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu