



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **PT Energetická spol. s r.o.**, sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, zastoupená JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2023, č. j. 30452/23/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2024, č. j. 11 Af 19/2023-38,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žalobkyni **se v r a c í** přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) celkem 16 zajišťovacími příkazy ze dne 26. 4. 2017 uložil žalobkyni složit na depozitní účet správce daně částku ve výši 10 133 968 Kč za účelem zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (dále

jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2013 až červen 2014. K vymožení povinnosti stanovené uvedenými zajišťovacími příkazy správce daně vydal téhož dne exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. K odepsání částky z účtu žalobkyně došlo dne 2. 10. 2017. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

[2] Proti zajišťovacím příkazům se žalobkyně bránila žalobou. V průběhu řízení o žalobě žalovaný žalobkyni uspokojil a rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019 zajišťovací příkazy zrušil pro nesplnění zákonných podmínek pro jejich vydání.

[3] V mezidobí dne 20. 8. 2018 však nabyly právní moci dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 až červen 2014. V tento den současně došlo k převedení zajištěných finančních prostředků ze zajišťovacího účtu na účet DPH.

[4] Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2019, č. j. 7831571/19/2001-80541-110658 (dále jen „rozhodnutí o výši úroku“), správce daně žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 586 235 Kč. Rozhodnutím ze dne 20. 9. 2022, č. j. 35130/22/5100-41456-711929, žalovaný nařídil přezkum rozhodnutí o výši úroku. Rozhodnutím ze dne 17. 2. 2023, č. j. 1114560/23/2000-11452-105418, správce daně žalobkyni nově přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 572 311 Kč.

[5] K odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 7. 9. 2023 změnil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 2. 2023 v části výroku, která se týkala povinnosti vrátit přeplatek v důsledku snížení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, který již byl správcem daně stěžovatelce uhrazen. Ve zbytku žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.

[6] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2023 zamítl Městský soud v Praze nyní napadeným rozsudkem.

[7] Městský soud shledal, že konec období úročení byl žalovaným správně stanoven ke dni 20. 8. 2018. V dané věci byly nejprve vydány zajišťovací příkazy a až poté byla stanovena daň. Splatnost daně proto nastala ke dni jejího stanovení, okamžik jejího stanovení a splatnosti splynul. Ustanovení § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se na projednávanou věc nevztahuje. Městský soud přisvědčil žalovanému, že derogace rozhodnutí nepůsobuje zpětný zánik účinků vyvolaných tímto rozhodnutím.

[8] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40, městský soud konstatoval, že žalovaný postupoval zcela v souladu s § 254 daňového řádu, přiznal-li žalobkyni zvýšenou sazbu úroku pouze za dobu, kdy bylo neoprávněně vedeno exekuční řízení. Ani z žalobkyní citované judikatury nevyplývá, že by jí měl být dvojnásobný úrok ve výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu přiznán i za dobu po skončení daňové exekuce.

II. Podání účastníků řízení

pokračování

[9] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s ukončením úročeného období dne 20. 8. 2018. Výkladem zastávaným městským soudem by *ad absurdum* bylo připuštěno jakékoli nezákonné jednání správce daně až do vydání zrušujícího rozhodnutí. Pokud by městský soud rozhodl o nezákonnosti zajišťovacích příkazů před vydáním rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům (jež bylo stěžovatce doručeno 20. 8. 2018), úročené období by nesporně trvalo až do 4. 9. 2018, kdy by podle standardních pravidel nastala splatnost doměřené daně (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Nelze klást k tíži stěžovatelky, že se nedomohla svých práv včas, učinila-li vše proto, aby byla jí tvrzená nezákonnost posouzena nezávislým soudem. Zajišťovací příkazy byly nezákonné, což mezi stranami není sporné, a nemohou tak vyvolávat následně účinky z hlediska posouzení výše úroku dle § 254 daňového řádu. Výklad zastávaný městským soudem by znamenal, že nezákonným vydáním zajišťovacích příkazů se vždy zkrátí úročené období o 15 dnů. Podle stěžovatelky tedy až dne 4. 9. 2018 nastala zákonná povinnost uhradit doměřenou daň a až do dne 4. 9. 2018 správce daně neoprávněně zadržoval vymožené (inkasované) finanční prostředky z nezákonné exekuce.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že jí za dobu od 3. 10. 2017 náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. úrok v poloviční výši oproti „prvotnímu“ úročenému období, za něž jí byl přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelce nebyl přiznán zvýšený úrok za celou dobu na základě formálního pojetí a nikoli v souladu se smyslem a účelem právní úpravy. Žalovaný zcela pominul důsledky nezákonné exekuce. V právním státě nelze akceptovat, že správce daně odejme vlastnictví k finančním prostředkům daňového subjektu zcela v rozporu se zákonem a že se bude odvolávat na následky, které by byly způsobeny dobrovolným plněním ze strany daňového subjektu. Stěžovatelka se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61. Rozdíl mezi úrokem dle § 254 odst. 1 a dle § 254 odst. 2 daňového řádu je v dobrovolnosti úhrady stanovené platební povinnosti. I po vymožení nezákonně exekvované částky trvá zásadní zásah do majetkové sféry daňového subjektu. Rozhodující je podmínka neoprávněného vymáhání, což determinuje jak samotný druh (výši) úroku z neoprávněného jednání správce daně, tak i období odvislé od nedobrovolnosti úhrady. Městský soud se nevyjádřil k argumentaci stěžovatelky, proč by zásah do vlastnického práva neměl být posuzován až do dne vrácení daných (neoprávněně exekvovaných) prostředků.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěru, že stěžovatelka má právo na přiznání zvýšeného úroku od okamžiku vydání exekučního příkazu do data, ke kterému byla exekuce ukončena (v daném případě od 26. 4. 2017 do 2. 10. 2017). Ode dne následujícího po skončení exekuce do dne, ke kterému pozbyly účinnosti zajišťovací příkazy, resp. ke dni nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, náleží stěžovatce úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uvádí, že pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů nastalo v okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, čímž se stala doměřená daň splatnou. Pozdějším konstatováním nezákonnosti nedochází ke zpětnému zániku účinků nezákonných zajišťovacích příkazů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud v první řadě posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[16] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň však nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[17] Stěžovatelka namítá, že městský soud nevypořádal její argumentaci, proč by zásah do vlastnického práva neměl být z hlediska výše úroku posuzován stejně až do dne vrácení neoprávněně exekvovaných prostředků. Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že městský soud výslovně nevypořádal její odkaz na ochranu vlastnického práva. Městský soud ovšem nebyl povinen reagovat na každý dílčí žalobní argument (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, bod 15 a tam citovaná judikatura). Pro přezkoumatelnost napadeného rozsudku je zásadní, že městský soud přednesl důvody, pro které shledal, že žalovaný postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, přiznal-li stěžovateli „zvýšený“ úrok pouze za období, po které byla neoprávněná exekuce vykonávána. Takto vypořádal obsah a smysl stěžovatelčiny námitky, že jí měla být přiznána zvýšená (dvojnásobná) výše úroku až do dne splatnosti daně. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

[18] Při posouzení věcné kasační argumentace vyšel Nejvyšší správní soud z následující právní úpravy.

[19] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou,*

pokračování

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.

[20] 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.*

[21] Smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně, dnes z nesprávně stanovené daně, je satisfakce daňového subjektu, který byl povinen z titulu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu uhradit finanční částku, kterou by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí nebo postupu, hradit nemusel. Úrok z neoprávněného jednání správce daně kompenzuje daňovému subjektu nemožnost disponovat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí a předchází řízení o náhradu vzniklé majetkové újmy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, z novějších např. ze dne 5. 3. 2024, č. j. 1 Afs 243/2023-28).

[22] Stěžovatelka v první kasační námitce s odkazem na § 143 odst. 5 daňového řádu namítá, že splatnost jí vyměřené daně nastala až dne 4. 9. 2018, neboť teprve tento den uplynula lhůta 15 dnů od právní moci dodatečných platebních výměrů. Proto i úročené období mělo být prodlouženo do dne 4. 9. 2018.

[23] Podle § 143 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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.*

[24] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že citované ustanovení dopadá na případy, kdy je daň doměřená správcem daně vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem. V nyní řešené věci však tato situace nenastala, protože stanovení daně předcházelo vydání zajišťovacích příkazů. V těchto případech se pro určení data splatnosti daně uplatní § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, dle něhož dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. V posuzovaném případě byla daň pravomocně stanovena dne 20. 8. 2018, a téhož dne tedy nastal okamžik její splatnosti, neboť vydané zajišťovací příkazy byly v tomto okamžiku stále platné. Kasační soud zároveň souhlasí s žalovaným a městským soudem, že po nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů představovaly dodatečné platební výměry nový právní titul, pro který správce daně zadržoval vymožené peněžní prostředky, takže konec úročeného období nastal k tomuto dni.

[25] Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní stěžovatelčino tvrzení, že pokud by městský soud rozhodl o nezákonnosti zajišťovacích příkazů před vydáním rozhodnutí

o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, úročené období by bylo nesporně prodlouženo až do dne 4. 9. 2018. Jestliže by nastal tento sled událostí a správce daně by stěžovatelce vrátil doposud na základě zajišťovacích příkazů zadržované peněžní prostředky před stanovením daně, pak by mohla nastat splatnost daně v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu patnáctým dnem po právní moci dodatečného platebního výměru. V této hypotetické situaci by ovšem neoprávněné jednání správce daně skončilo zrušením nezákonných zajišťovacích příkazů a okamžikem vrácení zadržovaných peněžních prostředků, takže tato domnělá situace nemůže mít vliv na určení konce úročeného období v případě, kdy v okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů správce daně peněžní prostředky stále zadržoval na základě vydaných zajišťovacích příkazů. Pro tyto situace stanovil daňový řád pravidlo, že daň je splatná ke dni jejího stanovení, tj. ke dni nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. V tento den nastává nový právní důvod (titul) pro zadržování peněžních prostředků daňovými orgány a končí dosavadní právní titul (zajišťovací příkazy).

[26] Uvedený výklad není v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť stěžovatelce byla přiznaným úrokem kompenzována újma na vlastnickém právu, která jí vznikla pro dobu neoprávněného jednání správce daně. Ve sporném mezidobí od 20. 8. 2018 do 4. 9. 2018 správce daně nezadržoval stěžovatelčiny peněžní prostředky neoprávněně, nýbrž na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně. Od právní moci dodatečných platebních výměrů a splatnosti doměřené daně tak správce daně nezasáhl na stěžovatelčina vlastnického práva v rozporu se zákonem, takže se stěžovatelka nemůže úspěšně dovolávat ochrany svých základních práv.

[27] V projednávané věci není mezi účastníky řízení ani městským soudem spor o to, že zadržení stěžovatelčiných peněžních prostředků na základě vydaných zajišťovacích příkazů, které byly následně zrušeny pro nezákonnost, představovalo neoprávněné jednání správce daně. Pokud jde o jejich vliv na určení data splatnosti daně, je nutno vyjít ze skutečnosti, že ke dni nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů zajišťovací příkazy představovaly právní titul, na jehož základě správce daně zadržoval stěžovatelčiny peněžní prostředky. Od této skutečnosti je pak nezbytné odvíjet splatnost stanovené daně i okamžik konce neoprávněného jednání správce daně.

[28] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uzavírá, že konec období, za které stěžovatelce náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, připadl na den 20. 8. 2018, kdy byly vymožené finanční prostředky převedeny na úhradu splatné daně. Námitky stěžovatelky tedy nejsou důvodné.

[29] Ve druhé stížnostní námitce stěžovatelka nesouhlasí s přiznanou výší úroku za období od 3. 10. 2017 do 20. 8. 2018. Ani tato kasační argumentace stěžovatelky ovšem není důvodná, neboť závěry městského soudu odpovídají judikatuře Nejvyššího správního soudu.

[30] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, uvedl, že rozdíl mezi § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu je v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební, aniž by se však § 254 odst. 2 daňového řádu vztahoval na veškerá řízení v rovině platební. Pokud § 254 odst. 2 daňového řádu spojuje

pokračování

přiznání úroku ve výši dvojnásobku výslovně pro případ, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, nelze dovozovat, že tomu tak je v celé rovině platební, tedy ve všech případech spadajících pod celou Hlavu V nazvanou Placení daní. Úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu jsou vyšší než úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu z toho důvodu, že odst. 2 se týká kvalifikovanější formy (vyšší intenzity) zásahu do práv daňového subjektu, a tedy i kvalifikovanější podoby pochybení správce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, bod 27).

[31] Městský soud přílehavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40, podle kterého počátek období, za které náleží dvojnásobný úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, je určen zahájením exekuce a jeho konec ukončením exekuce, např. jejím provedením či zastavením. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2024, č. j. 8 Afs 245/2023-78, konstatoval, že je nutné rozlišovat mezi tím, zda byly finanční prostředky „pouze“ neoprávněně zadržovány po jejich vymození do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, či zda bylo exekuční řízení vedeno až do dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Pokud správce daně pokračuje v exekučním řízení do právní moci dodatečných platebních výměrů, je nepochybné, že daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu do právní moci těchto výměrů. Pokud ovšem exekuční řízení skončí dříve, než dojde k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Zásadní skutečností proto dle citovaného rozsudku je, zda alespoň některá exekuční řízení nebyla skončena před nabytím právní moci dodatečných platebních výměrů s tím, že exekuce příkázáním pohledávky z účtu končí nejpozději 6 měsíců poté, kdy byl o právní moci exekučního příkazu vyrozuměn poskytovatel bankovních služeb.

[32] V nyní posuzované věci byla daňová exekuce příkázáním pohledávky z bankovního účtu stěžovatelky provedena podle § 190 odst. 1 a 2 daňového řádu odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu a jejich vyplacením správci daně. Jestliže tedy byla z účtu stěžovatelky postiženého exekučními příkazy odepsána vymáhaná částka dne 2. 10. 2017, v tento den daňová exekuce skončila. Pouze do tohoto dne, tj. po dobu trvání exekuce, mohl být stěžovatelce přiznán úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Předestřený výklad je rovněž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2023, č. j. 10 Afs 78/2022-38, dle kterého exekuční řízení končí vymožením a pouze do tohoto dne náleží daňovému subjektu v souvislosti s příslušnou vymoženou částkou úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[33] Stěžovatelka se dovolává důvodové zprávy k zákonu, jímž byl do daňového řádu zahrnut citovaný § 254 odst. 2, ovšem i ta konstatuje, že úrok podle odstavce 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, aniž by uváděla, že by zvýšený úrok měl být daňovému subjektu hrazen rovněž po skončení daňové exekuce. Tento výklad není formalistický a nepomíjí důsledky nezákonné exekuce, rozlišuje však míru intenzity zásahu do majetkových práv daňového subjektu po dobu vedení exekučního řízení. Po skončení daňové exekuce zahájené exekučními příkazy je zásah do vlastnických práv daňového

subjektu kompenzován úrokem stanoveným § 254 odst. 1 daňového řádu. Při výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu nelze pomíjet, že toto ustanovení upravuje nikoli jen (zvláštní) daňovou sazbu (ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě), ale 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. Pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit pouze zvláštní sazbu bez toho, aby normoval i úrokové období, musel by zvolit podstatně odlišné gramatické vyjádření normy, konkrétně by musel například zcela opomenout formulaci, podle níž daný úrok náleží za takto určenou dobu (viz shodně shora citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 155/2019-40, bod 22).

[34] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli ani v tom, že rozdíl mezi úrokem dle § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu je dán pouze v dobrovolnosti úhrady stanovené platební povinnosti. Nejvyšší správní soud nepopírá, že v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, konstatoval, že *„otázka dobrovolnosti plnění na úhradu daňové povinnosti se tedy jeví jako kritérium oddělující prostor pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k odst. 1 téhož ustanovení“*. Uvedené však není v rozporu s výše citovanou judikaturou, dle níž úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, náleží daňovému subjektu pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení a nikoli po jeho skončení. Ve stěžovatelkou citovaném rozsudku ze dne 20. 10. 2022, č. j. 2 Afs 351/2020-32, Nejvyšší správní soud především posuzoval, zda tytéž částky a za totéž období nemohou být duplicitně úročeny jak úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, tak úrokem dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se však nezabýval otázkou, zda má být po ukončení daňové exekuce stěžovatelce přiznán úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Tento rozsudek proto není přílehlavý pro posouzení nynější kasační argumentace. Nejvyšší správní soud opakuje, že jakkoli lze stěžovatelce přisvědčit, že i po skončení daňové exekuce a při pokračujícím zdržování peněžních prostředků ze strany daňových orgánů trval zásah do její majetkové sféry, tento byl kompenzován úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Trvajícím zásahem do vlastnického práva daňového subjektu po skončení daňové exekuce je z vůle zákonodárce kompenzován v nižší míře. Zvýhodněná (dvojnásobná) sazba úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu dokládá, že zákonodárce si byl vědom citelnější újmy způsobené daňovému subjektu omezeními, která s sebou nutně přináší pouze exekuční řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020-34, bod 29).

[35] K opačnému závěru konečně nevede ani stěžovatelčin poukaz na již zmiňovaný rozsudek č. j. 7 Afs 299/2015-61. Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem, že ani z tohoto rozsudku nevyplývá, že by měl být daňovému subjektu přiznán úrok ve výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu i za dobu po skončení daňové exekuce. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud řešil, zda správce daně prováděl vymáhání daňové povinnosti, přestože nevydal exekuční příkaz na prodej nemovitostí, nikterak ale neposuzoval určení okamžiku konce doby dvojnásobného úročení. Nejvyšší správní soud se shoduje se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku, že smyslem § 254 odst. 2 daňového řádu je kompenzovat daňovému subjektu újmu, která mu vznikla v důsledku neoprávněné exekuce. Ze shora citované judikatury však jednoznačně vyplývá, že tento úrok náleží daňovému subjektu pouze do doby skončení daňové exekuce.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

[38] Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku za kasační stížnost podle § 10 odst. 1 věty druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, dle něhož soud vrátí přeplatek na soudním poplatku, bylo-li zapláceno více, než kolik činila poplatková povinnost. Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč dvakrát (poprvé dne 21. 5. 2024, podruhé dne 21. 6. 2024), proto Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku, a to ve lhůtě podle § 10a zákona o soudních poplatcích.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. února 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu