ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Wassa s.r.o.,** se sídlem Příšovice 157, Příšovice, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10918/20/5100-41454-711974, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 7. 10. 2020, č. j. 59 Af 16/2020-41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce žádostí ze dne 19. 4. 2019 požádal Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „*správce daně*“) o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Tento nárok žalobce opíral o skutečnost, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, publikovaným pod č. 3975/2020 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), zrušil exekuční příkazy směřující vůči žalobci, protože nařízení daňové exekuce bylo nepřiměřené.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2019, č. j. 879047/19/2607-00540-507160 (dále jen „*rozhodnutí o nepřiznání úroku*“), správce daně vyslovil, že se žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává, neboť tento byl žalobci podle § 254 odst.

2 daňového řádu přiznán již v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů (které předcházely zmíněným zajišťovacím příkazům) rozhodnutím správce daně ze dne 1. 11. 2018, č. j. 1417308/18/2609-00540-507160 (dále jen „*rozhodnutí o přiznání úroku*“) ve výši 13 418 342 Kč. Proti rozhodnutí o nepřiznání úroku podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10918/20/5100-41454-711974 (dále také jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl a rozhodnutí o nepřiznání úroku potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „*krajský soud*“). Svou argumentaci opět opíral o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, z nichž dovozoval, že „zvýšený“ úrok ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu mu náleží právě v důsledku toho, že Nejvyšší správní soud zrušil exekuční příkazy, které se žalobce týkaly.

[4] Žalobce zdůraznil zejména tu část odkazovaného rozsudku, v níž Nejvyšší správní soud vyslovil, že se „*zabývá přezkumem zákonnosti exekučních příkazů v době jejich vydání, a to nezávisle na tom, že zajišťovací příkazy jakožto exekuční tituly, na jejichž základě byly exekuční příkazy vydány, byly později Nejvyšším správním soudem pravomocně zrušeny. Rozhodování soudu bude mít tedy podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy může být obecně kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).*“

[5] Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 10. 2020, č. j. 59 Af 16/2020-41, žalobu zamítl, neboť se ztotožnil se závěry žalovaného. Zaujal tak stanovisko, že žalobci byl úrok za neoprávněné vymáhání jistoty na základě exekučních příkazů přiznán ve výši 13 418 342 Kč podle § 254 odst. 2 daňového řádu již rozhodnutím o přiznání úroku na základě žalobcovy žádosti ze dne 23. 10. 2018. Již v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 1. 2017 rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, správce daně naznal, že daňová exekuce provedená na základě vydaných exekučních příkazů (v té době dosud existujících) postrádá zákonný podklad z důvodu zrušení zajišťovacích příkazů jako exekučních titulů. Krajský soud konstatoval, že správce daně tak dospěl ke správnému závěru, že předmětné daňové exekuce byly provedeny neoprávněně, došlo tedy k naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného vymáhání jistoty dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Kompenzace majetkové újmy na straně žalobce za neoprávněně vedené daňové exekuce ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu už byla žalobci poskytnuta.

II. Kasační stížnost a další podání ve věci

[6] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[7] Dle stěžovatele založil krajský soud svůj rozsudek na odkazu na rozhodnutí žalovaného, k němuž dodal výklad, že úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu má jen funkci odškodňovací a nikoliv sankční, úrok se poskytuje jen jeden a § 254 odst. 2 daňového řádu představuje jen zvýšenou sazbu odškodnění, když je částka daňovým orgánem vymáhána, a nikoliv samostatný nárok odlišný od nároku založeného na § 254 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud dle stěžovatele také bagatelizoval závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, s tím, že stěžovatelem citovaná pasáž nepředstavuje závazný právní názor a Nejvyšší správní soud si nebyl vědom toho, že stěžovatel již od správce daně úroky podle § 254 daňového řádu z titulu zrušených zajišťovacích příkazů obdržel.

[8] Své úvahy o sankčním charakteru úroku dle § 254 odst. 2 postavil stěžovatel již v žalobě na důvodové zprávě k danému ustanovení. Naproti tomu krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, publikovaného pod č. 3399/2016 Sb. NSS, který ale ve věci nebyl relevantní, neboť řešil jinou právní otázku, zejména pak výklad § 254 odst. 1 daňového řádu, nikoli § 254 odst. 2 daňového řádu. Nadto zůstala prakticky nevypořádána stěžovatelova námitka, že vůči stěžovateli byly spáchány oba druhy nezákonnosti, a to jak v rovině nalézací (se vztahem k § 254 odst. 1 daňového řádu), tak v rovině platební (§ 254 odst. 2 daňového řádu), a proto jedno odškodnění nevylučuje další formu odškodnění.

[9] Krajský soud také dezinterpretoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48. Povinnost daňových orgánů poskytnout úrok z neoprávněného jednání totiž byla přímo záměrem Nejvyššího správního soudu. Proto nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že nešlo o závazný právní názor, protože zrušena byla přímo rozhodnutí správce daně, který je zavázán stěžovatele plně odškodnit a poskytnout mu i částku odpovídající sankci pro správce daně za jeho protiprávní činnost. Pochopitelně nelze tvrdit, že Nejvyšší správní soud věděl, jakou výši úroku stěžovatel v budoucnu obdrží; zároveň ovšem nelze považovat Nejvyšší správní soud za natolik neznalý, že by nemohl rozumně předpokládat, že již ze zrušených zajišťovacích příkazů byly splněny podmínky pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Citovaná pasáž (viz bod [4] nynějšího rozsudku) tak dokládá, že Nejvyšší správní soud předpokládal, že ze zrušených exekučních příkazů vznikne správci daně povinnost poskytnout stěžovateli další úrok než úrok vzniklý zrušením zajišťovacích příkazů a ten svým závazným právním názorem uložil správci daně poskytnout, což se nezákonně nestalo, pročež je napadený rozsudek (i rozhodnutí obou daňových orgánů) nezákonný.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[11] Žalovaný především souhlasil se závěry krajského soudu a také odkázal na svou argumentaci předestřenou již ve vyjádření k žalobě, že souběžné přiznání úroku dle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu z týchž částek a za téže období tak, jak stěžovatel požaduje, je vyloučeno. Je tomu tak také proto, že nepostačuje pouhé nezákonné stanovení daně, v důsledku kterého bude rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným, ale současně musí dojít k dobrovolné úhradě stanovené daně daňovým subjektem na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. V takovém případě se

uplatní režim dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Naproti tomu § 254 odst. 2 daňového řádu zakládá nárok na úrok ve dvojnásobné výši v případě, kdy nebylo daňovým subjektem na základě rozhodnutí o stanovení peněžité povinnosti plněno dobrovolně, ale stalo se tak v důsledku neoprávněně vedené daňové exekuce, přičemž judikatura správních soudů dovozuje, že není důvod rozlišovat mezi tím, zda k úhradě daně došlo ryze v důsledku daňové exekuce, nebo „dobrovolně" daňovým subjektem, avšak stále „pod pohrůžkou" daňové exekuce. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu pak představuje speciální právní úpravu vůči obecnému odstavci 1.

[12] Podle žalovaného tak nemůže nastat situace, kdy by v důsledku zrušeného rozhodnutí o stanovení daně, kdy daň nebyla daňovým subjektem dobrovolně uhrazena a bylo přistoupeno k daňové exekuci, byl daňovému subjektu přiznán jednak úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu (tj. 14 % + repo sazba ČNB) za zrušení rozhodnutí o stanovení daně a současně, protože byl zrušen exekuční titul (rozhodnutí o stanovení daně) a v důsledku toho se stala daňová exekuce neoprávněnou, byl daňovému subjektu přiznán ještě úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu (tj. 28 % + repo sazba ČNB). Přitom jak úrok podle § 254 odst. 1, tak úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu plní funkci kompenzační. Úvaha stěžovatele, že úroky dle § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu mají odlišnou funkci, resp. že úrok dle odst. 2 daného ustanovení neplní funkci odškodňovací/kompenzační, a proto je možné přiznat je souběžně, neodpovídá textaci zákona ani smyslu a účelu dané právní úpravy.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.].

[15] Mezi stranami je nesporné, že správce daně vydal dne 30. 11. 2016 zajišťovací příkazy, kterými stěžovateli uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za příslušná zdanitelná období složením jistoty v celkové výši 43 783 274,79 Kč na depozitní účet správce daně. Zajišťovací příkazy potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1932/17/5100-41458-711539. V návaznosti na nesplnění platební povinnosti uložené žalobci zajišťovacími příkazy vydal správce daně dne 30. 11. 2016 celkem 11 exekučních příkazů, jimiž nařídil daňovou exekuci prodejem movitých věcí, přikázáním pohledávky z účtů žalobce a prodejem nemovitých věcí. Správce daně na základě vydaných exekučních příkazů vymohl dne 7. 12. 2016 částku 3 134 163,73 Kč a dne 7. 6. 2017 částku 37 084,33 Kč. Zbývající část jistoty stěžovatel po zahájení daňové exekuce postupně uhradil v průběhu let 2016 a 2017. Stěžovatel se rozhodnutí žalovaného ve věci vydání zajišťovacích příkazů i exekučním příkazům bránil u krajského soudu správními žalobami, které byly v obou případech zamítnuty rozsudky ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 9/2017-38, resp. č. j. 59 Af 1/2017-46. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudek krajského soudu ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 9/2017-38, rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacím příkazům i samotné zajišťovací

příkazy. Vzhledem k tomu, že byly zrušeny zajišťovací příkazy, které byly podkladem pro vydání exekučních příkazů, přiznal správce daně k žádosti žalobce rozhodnutím o přiznání úroku úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve výši 13 418 342 Kč, a to za období ode dne připsání částek vymožených, případně stěžovatelem uhrazených v rámci daňové exekuce na účet správce daně do dne jejich převedení na úhradu stanovené daně. Následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 30. 10. 2017, č. j. 59 Af 1/2017-46, i exekuční příkazy, protože nařízení daňové exekuce bylo nepřiměřené.

[16] Jak již kasační soud uvedl výše, tak za této situace podal stěžovatel žádost ze dne 19. 4. 2019 o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Jádro sporu v nynějším případě představuje otázka, zda měly za popsaných okolností daňové orgány žádosti ze dne 19. 4. 2019 vyhovět. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tomu tak být nemělo. Správce daně tedy rozhodl správně, pokud předmětnou žádost zamítl; správně pak rozhodl i žalovaný, pokud zamítl stěžovatelovo odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku. Kasační soud se v tomto směru prakticky bezezbytku ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[17] Dle § 254 odst. 1 daňového řádu (v relevantním znění účinném do 31. 12. 2020) „[d]*ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*“

[18] Podle § 254 odst. 2 daňového řádu (opět v relevantním znění) „[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*“.

[19] Rozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že podle odst. 1 je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací, zatímco podle odst. 2 jde o postih v rovině platební (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, publikovaný pod č. 3515/2017 Sb. NSS). V kontextu nynějšího případu a v reakci na stěžovatelovu argumentaci by přesnější bylo říci, že § 254 odst. 1 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně v rovině nalézací (pokud navíc daňový subjekt daň „dobrovolně“ uhradí), zatímco § 254 odst. 2 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně zpravidla v rovině nalézací (pokud správce daně vydal, jako zde, příslušný exekuční titul) a k tomu ještě v rovině platební (pokud daňový subjekt daň „dobrovolně“ neuhradí, správce daně přistoupí k realizaci exekuce a určitou částku vymůže).

[20] Jak tedy uvedl již krajský soud, jestliže se správce daně dopustí nezákonného jednání v rovině nalézací, vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím *uhradil* (viz výslovné znění § 254 odst. 1 daňového řádu), a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení dle § 254 odst. 1 daňového řádu [srov. také odbornou literaturu: „*Úročena je celková částka, kterou daňový subjekt uhradil (tj. jak daň, tak i příslušenství).*“ – Nováková, P. § 254 [Úrok z neoprávněného jednání správce daně]. In: *Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol.* Daňový řád. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 867; obdobně důvodová zpráva k § 254 odst. 1 daňového řádu]. Podmínkou přiznání úroku podle daného ustanovení je „dobrovolné“ uhrazení stanovené daně, aniž bylo přistoupeno k daňové exekuci. Pokud však již správce daně přistoupí k neoprávněnému vymáhání daňové povinnosti, která se skutečně ukáže být neoprávněnou, potom daňovému subjektu v souladu s § 254 odst. 2 daňového řádu náleží za dobu neoprávněně vedeného daňového exekučního řízení úrok podle odst. 1 ve dvojnásobné výši.

[21] Smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, v němž dospěl k závěru, že smyslem úroku je předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody a kompenzovat daňovému subjektu vzniklou majetkovou újmu, objektivně vyjádřitelnou penězi, za to, že po stanovenou dobu nemohl nakládat s finančními prostředky.

[22] Nejvyšší správní soud ovšem v této souvislosti koriguje část argumentace krajského soudu. Pakliže Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, jak uvádí krajský soud „*jednoznačně odmítl argumentaci tehdejšího žalobce, podle něhož je smyslem úroku sankcionovat samotnou nezákonnost postupu správce daně při stanovení a vybírání daně*“, učinil tak v mírně odlišném kontextu. Na ten upozorňuje právě stěžovatel, a to tak, že tuto formulaci kasační soud zvolil ve vztahu k základu pro výpočet úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a také ve vztahu k určení doby, za kterou měl být předmětný úrok tehdejšímu stěžovateli přiznán.

[23] Ani výhrada uvedená v předchozím odstavci na věci ale nic nemění. I když se v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, Nejvyšší správní soud vyslovoval k institutu úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, z podstaty věci lze jeho závěry vztáhnout i na úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu. To, že úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu jsou vyšší než úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu, není z důvodu jejich principiální odlišnosti, nýbrž proto, že odst. 2 se týká kvalifikovanější formy (vyšší intenzity) zásahu do práv daňového subjektu (a tedy i kvalifikovanější podoby pochybení správce daně; k tomu viz např. bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61), a navíc v jistém smyslu představuje zvláštní ustanovení k § 254 odst. 1 daňového řádu.

[24] Zásadně totožný charakter § 254 odst. 1 i 2 daňového řádu lze dovodit i z odborné literatury, která své závěry formuluje k oběma těmto ustanovením společně, a to ve smyslu závěrů formulovaných v bodě [20] tohoto rozsudku: „*Konstrukcí se jedná o úrok ze zaviněného přeplatku správcem daně. Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná*

náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně.“ (komentář k § 254 daňového řádu In: *Matyášová, L., Grossová, M. E.* Daňový řád. Komentář. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015) „*Ostatně § 254 byl do zákona vložen jako důsledek vysokého počtu žádostí o náhradu škody způsobenou orgánem veřejné moci, kdy cílem zákonodárce bylo paušalizovat tuto náhradu a počty žádostí snížit na žádosti nad rámec přiznaného úroku*“ (komentář k § 254 daňového řádu In: *Rozehnal, T.* Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019).

[25] V návaznosti na výše uvedené nelze dle kasačního soudu přeceňovat terminologii použitou v důvodové zprávě k § 254 odst. 2 daňového řádu, na kterou odkazuje stěžovatel. Důvodová zpráva zde sice hovoří o tom, že úrok dle tohoto ustanovení je „*sankc*[í], *která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl, nebo ji nechal provést jiným orgánem*“, ale použití tohoto pojmu neimplikuje tak dalekosáhlé důsledky, které z něj vyvozuje stěžovatel. Ať se již na § 254 odst. 2 daňového řádu nahlíží jako na „sankci“ vůči správci daně (viz bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, či bod [24] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020-34), nebo jako na „kompenzaci vzniklé majetkové újmy“ či jako „paušalizaci náhrady“ (srov. komentářová literatura citovaná v bodě [24] tohoto rozsudku), nelze z jednoho ani z druhého dovozovat, že by daňovému subjektu měly vedle sebe náležet jak úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu, tak dle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[26] K otázkám nastoleným stěžovatelem v žalobě se krajský soud vyjádřil ze všech relevantních hledisek a nelze proto přisvědčit stěžovateli, že některá jeho žalobní námitka zůstala nevypořádána. Přestože krajský soud problematiku úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu pojal v detailu jinak než nyní Nejvyšší správní soud (úplně odmítl myšlenku, že by se mohlo jednat o „sankci“ vůči správci daně), celkově věc posoudil správně a ve svém důsledku totožně jako kasační soud. Pokud pak stěžovatel nyní pokračuje v rozvíjení myšlenek o úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu jako o sankci pro správce daně, „*která má mít resocializační účinek na příslušné úřední osoby*“, jedná se o argumentaci, která se již příliš vzdálila problematice daňového řízení a interpretaci jednotlivých pravidel vyplývajících z § 254 daňového řádu.

[27] Jak již bylo opakovaně konstatováno, stěžovateli byl úrok za neoprávněné vymáhání jistoty na základě exekučních příkazů přiznán ve výši 13 418 342 Kč podle § 254 odst. 2 daňového řádu už rozhodnutím o přiznání úroků na základě stěžovatelovy žádosti ze dne 23. 10. 2018. Již v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 1. 2017 rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, správce daně naznal, že daňová exekuce provedená na základě vydaných exekučních příkazů (v té době dosud existujících) postrádá zákonný podklad z důvodu zrušení zajišťovacích příkazů jako exekučních titulů. Správce daně dospěl ke správnému závěru, že předmětné daňové exekuce byly provedeny neoprávněně, došlo tedy k naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného vymáhání jistoty dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Kompenzace majetkové újmy na straně stěžovatele za neoprávněně vedené daňové exekuce ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu byla stěžovateli jednoznačně poskytnuta.

[28] Hodné pozornosti je to, že stěžovatel proti rozhodnutí o přiznání úroku nijak nebrojil. Nabízí se totiž otázka, zda při náhledu, který nyní prezentuje, neměl protestovat proti tomu, že mu správce daně přiznal úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu, ačkoli mu je měl přiznat v nižší výši, a to dle § 254 odst. 1 daňového řádu, anebo by je mu neměl přiznat vůbec. Problematičnost stěžovatelova postoje by zde totiž vyšla najevo také v té souvislosti, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu (dle jeho výkladu zastávaného judikaturou správních soudů) by mu příslušné úroky ani nenáležely, neboť stanovenou daň sám neuhradil, resp. ji ve smyslu judikatury správních soudů neuhradil dobrovolně.

[29] Proto se i kasační soud ztotožňuje s názorem žalovaného (a tedy i krajského soudu), že z logiky věci vyplývá, že stěžovateli úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu mohl být v důsledku nezákonně vedené daňové exekuce přiznán pouze jednou; správce daně, v souladu s praxí daňových orgánů, předjímal budoucí zrušení exekučních příkazů a zvýšené úroky stěžovateli přiznal „dopředu“, v čemž nelze spatřovat újmu na stěžovatelových právech (srov. komentář k § 254 daňového řádu In: *Rozehnal, T.* Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019: „*Praxe Finanční správy pro případy předpisu úroku rozlišuje mezi dobrovolnou úhradou, kdy vzniká úrok dle odst. 1, a nedobrovolnou úhradou, kdy je dlužná částka exekučně vymožena. Zde pak vzniká nárok na úrok dle odst. 2.*“).

[30] Nemůže tedy nastat situace, že v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně, kdy daň nebyla daňovým subjektem dobrovolně uhrazena, a došlo k vymáhání daně v rámci nařízené daňové exekuce, by byl daňovému subjektu přiznán jednak úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu za zrušení rozhodnutí o stanovení daně a současně, protože byl zrušen exekuční titul (rozhodnutí o stanovení daně) a v důsledku toho se stala daňová exekuce neoprávněnou, byl daňovému subjektu přiznán úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě nemůže nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu vzniknout, neboť sice bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost nebo nesprávný úřední postup, ale není naplněna druhá podmínka – dobrovolná úhrada daně; proto vznikne nárok pouze na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[31] Prakticky jediný případ, kdy lze uvažovat o „souběhu“ nároku na úrok dle § 254 odst. 1 a dle § 254 odst. 2 daňového řádu zmínil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti: „*Případný možný ‚souběh‘ nároku na úrok jak dle § 254 odst. 1, tak dle odst. 2 daňového řádu (nikoliv však z týchž částek a za téže období) si lze dle účastníka řízení představit v případě, kdy daňovému subjektu bude rozhodnutím o stanovení daně – např. dodatečným platebním výměrem doměřena daň ve výši např. 100.000,- Kč. Daň se stane splatnou dne 15. 5. 2019 a daňový subjekt dne 16. 5. 2019 uhradí 20.000,- Kč. Následně správce daně na základě vykonatelného dodatečného platebního výměru, který je exekučním titulem, přistoupí k vymáhání nedoplatku ve výši 80.000,- Kč – za tím účelem vydá dne 11. 11. 2019 exekuční příkaz na přikázání pohledávky u poskytovatele platebních služeb a z bankovního účtu daňového subjektu si dne 15. 11. 2019 „strhne“ částku 80.000,- Kč (v tuto chvíli pomiňme související příslušenství daně a exekuční náklady). Následně bude dodatečný platební výměr pro nezákonnost zrušen správním soudem. V takovémto případě vznikne daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně jak podle odst. 1, tak podle odst. 2 ust. § 254 daňového řádu, avšak z jiných částek a za jiné období – nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 14 % + repo sazba ČNB vznikne daňovému subjektu za období od 16. 5.*

2019 do vrácení finančních prostředků správcem daně z částky 20.000,- Kč (protože bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, na základě něhož daňový subjekt dobrovolně provedl částečnou úhradě doměřené daně), a nárok na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve výši 28 % + repo sazba ČNB vznikne daňovému subjektu za období od 15. 11. 2019 do vrácení finančních prostředků správcem daně z částky 80.000,- Kč (protože v důsledku zrušení vykonatelného dodatečného platebního výměru, který byl exekučním titulem, se daňová exekuce stala nezákonnou).“ (zvýraznění původní) I zde však soud souhlasí s žalovaným, že nemůže nastat situace, že by tytéž částky a totéž období byly duplicitně úročeny jak úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu, tak úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[32] K tomu pak Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, uvádí, že následné zrušení exekučních příkazů Nejvyšším správním soudem není dalším důvodem pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu, pokud byl již žalobci úrok v dvojnásobné výši dle odst. 1 správcem daně přiznán.

[33] Jako příliš smělou hodnotí kasační soud i stěžovatelovu interpretaci závěrů obsažených v bodě [10] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48 (viz citace v bodě [4] nynějšího rozsudku). Zdejší soud souhlasí s krajským soudem, že předmětná argumentace Nejvyššího správního soudu nepředstavovala v posuzované věci závazný právní názor v tom smyslu, že by správce daně měl stěžovateli přiznat úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu za jakýchkoli okolností. Nejvyšší správní soud se totiž v pasáži rozsudku, na kterou se stěžovatel odvolává, obecně vyjadřoval k možnosti vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, případně nároku na náhradu škody. Tuto obecnou argumentaci pak Nejvyšší správní soud uvedl, aniž výslovně konstatoval, že takový úrok stěžovateli náleží – bez ohledu na další okolnosti případu – za jakýchkoli podmínek, tedy i v případě, že mu správce daně takový úrok již jednou poskytl (otázka toho, zda již správce daně stěžovateli něco přiznal, v daném rozsudku vůbec nepřišla na přetřes). Podobně odvážně by totiž stěžovatel mohl tvrdit, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, rozhodl, že stěžovateli bez dalšího náleží náhrada škody dle zákona č. 82 /1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). K obecnému charakteru použitých formulací Nejvyššího správního soudu lze znovu poukázat na jejich znění: „*Rozhodování soudu bude mít tedy podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy může být obecně kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb.* […].“ (zvýraznění doplněno).

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. října 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu