



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Bohemia Trade CZ s.r.o.**, IČO: 260 62 615, se sídlem Pražská tř. 1813/3, České Budějovice, zast. UNTAX, s.r.o., IČO: 252 60 537, se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2020, č. j. 47078/20/5100-41456-712955, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2021, č. j. 57 Af 4/2021 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti UNTAX, s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 3. 2020, č. j. 483008/20/2201-00030-305200, o úroku z neoprávněného jednání správce daně ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 16. 3. 2020 č. j. 549812/20/2201-00030-305200 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“).

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že přiznání úroku v dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „DŘ“), ve znění účinném ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí, je podmíněno tím, že na daňovém subjektu bylo vymáháno neoprávněně. Daňovému subjektu tedy náleží úrok v dvojnásobné výši i v případě neoprávněného vymáhání částky správně stanovené daně. Pokud by měl zákonodárce v úmyslu, aby úrok v dvojnásobné výši náležel pouze v případě vymáhání nesprávně stanovené daně, nic mu nebránilo v tom, aby tuto podmínku vtělil přímo do § 254

odst. 2 DŘ. Existenci podmínky zužující neoprávněné vymáhání daně na vymáhání nesprávně stanovené daně nelze dovozovat ani z důvodové zprávy. Z důrazu zákonodárce na oddělení nalézací a platební roviny jednání správce daně pouze vyplývá, že za neoprávněné vymáhání zákonodárce považuje i vymáhání na základě zákonného exekučního příkazu. V posuzovaném případě existuje příčinná souvislost mezi nesprávným stanovením daně a vymáháním daně spočívající v tom, že nesprávné stanovení daně činí vymáhání finančních prostředků přesahujících neuhrazenou zákonnou daňovou povinnost neoprávněným vymáháním daně. Přiznání úroku v jeho dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 DŘ je proto v souladu se smyslem i textem dotčené právní úpravy.

[3] Pokud by daňová povinnost stanovená zrušenými dodatečnými platebními výměry nebyla stanovena vůbec, k vydání exekučního příkazu na příkázání pohledávky z bankovního účtu žalobce prvostupňovým správcem daně by po právu nedošlo, neboť správce daně by na osobním daňovém účtu žalobce k DPH ke dni 28. 3. 2018 nevidoval žádný nedoplatek. Exekuční řízení bylo s žalobcem vedeno neoprávněně. Žalobce tak nemohl nakládat s finančními prostředky přesahujícími jeho zákonnou daňovou povinnost. Tímto došlo k naplnění hypotézy právní normy obsažené v § 254 odst. 2 DŘ v podobě neoprávněného vymáhání daně, a žalobci proto náleží úrok z neoprávněného jednání prvostupňového správce daně v dvojnásobné výši.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích nadepsaným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný nesprávně dovodil, že neoprávněné vymáhání daně představuje toliko vymáhání nesprávně stanovené daně, neboť účelem tohoto ustanovení je přiznat úrok v dvojnásobné výši v případě, že došlo k vymáhání částky, která vymáhána být neměla. Výklad žalovaného zcela pomíjí smysl uvedené právní úpravy, neboť cílem je přiznat úrok v dvojnásobné výši daňovému subjektu, u něhož bylo vymáháno. Je přitom nerozhodné, že tomu tak bylo v souvislosti s jiným řízením. Tak tomu bylo v daném případě, kdy žalobcem provedená úhrada DPH na daňové přiznání k DPH za leden 2018, kdy žalobce vykázal daň ve výši 1.367.256 Kč, byla správcem daně použita na DPH za měsíce březen 2011 až prosinec 2013 a následně došlo k exekuci na novější daňovou povinnost, která v důsledku předcházející úhrady nesprávně stanovené daně zůstala neuhrazena.

[5] Pokud by daň rozhodnutím ze dne 16. 12. 2017 nebyla nesprávně stanovena, nebyl by vydán exekuční příkaz z 28. 3. 2018, na základě něhož z účtu žalobce byla na účet správce daně připsána částka 1.414.618 Kč, která byla na základě tohoto exekučního příkazu použita na úhradu DPH za leden 2018. Přiznání úroku žalobci v dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 DŘ daňovému subjektu náleží, neboť nesprávné stanovení daně zapříčinilo vymáhání finančních prostředků přesahujících neuhrazenou daňovou povinnost neoprávněným vymáháním. Jestliže byla se žalobcem vedena neoprávněně exekuce, úrok v dvojnásobné výši pak žalobci náleží. Tato sankce, která stíhá správce daně, zajišťuje ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, které vymáhání představuje. Pod částku získanou vymáháním lze podřadit i částku získané vlivem exekučního řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Krajský soud nesprávně posoudil, zda byla daňová povinnost za zdaňovací období leden 2018 vymáhána neoprávněně, když v rámci posouzení oprávněnosti nároku na úrok podle § 254 odst. 2 DŘ zohlednil neoprávněné jednání správce daně, kterého se dopustil v jiném daňovém řízení. Pokud krajský soud prohlásil vymáhání v předmětné věci za nezákonné, je to v rozporu s judikaturou NSS. Podle rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, č. 3434/2016 Sb. NSS, je přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 DŘ podmíněno

pokračování

tím, že bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné. Podle rozsudku ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70, je pak správce daně v rámci postupu dle § 254 DŘ povinen ctít zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, a proto pokud příslušný orgán zákonem předvídanou formou neprohlásí správní akt za nicotný, případně jej nezruší, nemůže se daňový subjekt úspěšně domáhat zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Předmětným exekučním příkazem nebyla vymáhána daňová povinnost, která by byla shledána nezákonnou, a ani samotné vymáhání tímto exekučním příkazem nebylo prohlášeno za nezákonné. Pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně žalobci tedy neexistuje jakýkoliv podklad.

[7] V daňovém řízení na DPH za zdaňovací období leden 2018 neexistovalo neoprávněné jednání správce daně. Při posuzování nároku dle § 254 DŘ je podmínkou k jeho uplatnění neoprávněné jednání správce daně. S ohledem na § 134 odst. 2 DŘ je zároveň nutno trvat na tom, že případná neoprávněnost v jednání správce daně se musí dotýkat konkrétního daňového řízení, k němuž je úrok z neoprávněného jednání správce daně požadován. Pokud je v rámci konkrétního daňového řízení vymáhání důsledkem zákonného postupu správce daně, pak nemůže být žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. V rámci daňového řízení ohledně zdaňovacího období leden 2018 se správce daně nedopustil neoprávněného jednání, které mohlo mít za následek vznik nároku žalobce na úrok podle § 254 odst. 2 DŘ. Zákon daňovým subjektům neumožňuje určit, jaká daňová povinnost má být konkrétní platbou uhrazena, ale toliko určit druh daně. Správci daně nelze vytknout, pokud předmětnou platbu použil k úhradě daňových povinností žalobce za roky 2011 až 2013. Žalobce měl navíc v daný okamžik povinnost tyto daňové povinnosti uhradit, byť dosud neuplynula náhradní lhůta splatnosti a v budoucnu byla vyslovena jejich nezákonnost. Ke dni 28. 3. 2018 pak osobní daňový účet žalobce vykazoval nedoplatek. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud k jeho vymožení zahájil daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu. Předmětná částka byla správcem daně tudíž vymáhána po právu, není tak naplněna podmínka vymáhání částky, která vymáhána být nemohla. Pokud vymáhaná daňová povinnost byla splatná již 26. 2. 2018, měl žalobce v době vydání exekučního příkazu povinnost tuto částku uhradit, a není tedy ničeho neoprávněného na tom, že žalobci bylo znemožněno s předmětnou částkou nakládat. Nelze se ztotožnit se závěry krajského soudu, že nárok na úrok z neoprávněného vymáhání vzniká i v případě, že dojde k vymáhání v rámci jiného řízení. Krajský soud totiž z nezákonnosti týkající se jednoho daňového řízení v rozporu s § 134 odst. 2 DŘ dovodil nezákonnost vymáhání v daňovém řízení, které se týkalo odlišné daňové povinnosti.

[8] Na daňové povinnosti žalobce není možné nahlížet, jako by nezákonná rozhodnutí neexistovala *ex tunc*. Posuzování oprávněnosti vymáhání optikou toho, zda by k němu došlo, pokud by v jiném daňovém řízení nebyla nezákonně stanovena daň, je v rozporu s judikaturou NSS, podle které rozhodnutí zrušené pro nezákonnost pozbývá svých účinků od okamžiku právní moci zrušujícího výroku příslušného rozhodnutí, nikoliv zpětně. Do doby, než je příslušné rozhodnutí pro nezákonnost zrušeno, je na něj třeba v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů nahlížet jako na rozhodnutí zákonné. To, že byly žalobcem uhrazeny daňové povinnosti za roky 2011 až 2013, které se následně ukázaly být nezákonnými, nelze nahlížet tak, jako by na osobním daňovém účtu existoval do okamžiku zrušení nezákonných rozhodnutí přeplatek výší odpovídající uhrazeným nezákonným daňovým povinnostem za roky 2011 až 2013. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. 7. 2017, č. j. 29 Af 83/2015 - 54, vyslovil, že ke vzniku přeplatku dochází v případě rozhodnutí o zrušení původního rozhodnutí o stanovení daně právní mocí tohoto rozhodnutí. To je v souladu se závěry rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS. Krajský soud v rozporu s těmito závěry hodnotí oprávněnost daňové exekuce pohledem, jako by nezákonné platební výměry

na daňové povinnosti za roky 2011 až 2013 vůbec nebyly vydány a jako by žalobce nikdy neměl povinnost v nich stanovenou daň uhradit.

[9] Mezi neoprávněným jednáním správce daně a předmětným exekučním příkazem neexistuje příčinná souvislost. Skutkový děj byl v tomto případě přerušen nesplněním zákonné povinnosti žalobcem. K datu splatnosti žalobce neuhradil daňovou povinnost za zdaňovací období měsíce ledna roku 2018. Vymáhání daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2018 je tak přímým důsledkem jejího nesplnění žalobcem ve stanovené lhůtě, nikoliv nezákonného stanovení daňových povinností za roky 2011 až 2013. Je obecnou zásadou právního řádu, že nikdo nesmí těžit ze svého protiprávního činu. Právě k takovému důsledku však vede právní názor krajského soudu. Pokud by žalobci měl být přiznán úrok dle § 254 odst. 2 DŘ z částky vymožené na základě exekučního příkazu, pak by s ohledem na nespornou zákonnost daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2018 žalobce profitoval z vlastního protiprávního jednání, spočívajícího v neuhrazení splatné daňové povinnosti.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že úrok ve dvojnásobné výši náleží daňovému subjektu i v případě, že na daňovém subjektu byla neoprávněně vymáhána částka správně stanovené daně. Podmínka, že úrok ve dvojnásobné výši náleží daňovému subjektu pouze v případě, že na daňovém subjektu byla vymáhána částka nesprávně stanovené daně, v textu obsažena není. Pokud by měl zákonodárce v úmyslu, aby úrok ve dvojnásobné výši náležel pouze v případě vymáhání nesprávně stanovené daně, nic nebránilo v tom, aby tuto podmínku přímo vtělil do § 254 odst. 2 DŘ. Existence příčinné souvislosti mezi neoprávněným jednáním a vznikem nároku na přiznání úroku spočívá v tom, že nesprávně stanovení daně činí vymáhání finančních prostředků neoprávněným vymáháním daně. Ze skutečnosti, že nesprávně stanovená daňová povinnost se týká jiného zdaňovacího období než daňová povinnost, která se stala předmětem vymáhání, nevyplývá oprávněnost tohoto vymáhání. Z hlediska naplnění účelu dotčené právní úpravy je proto stěžovatelova argumentace nepatřičná.

[11] Z presumpce správnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo exekučního příkazu nevyplývá, že na daňovém subjektu nemohlo být vymáháno neoprávněně. Argument stěžovatele ohledně profitu z nezákonného jednání žalobce považoval žalobce za absurdní, neboť žalobce se žádného nezákonného jednání nedopustil. Žalobce poukázal na bankovní účet správce daně platbu ve výši jeho správně stanovené daňové povinnosti, kterou ovšem správce daně použil na úhradu nesprávně stanovené starší daňové povinnosti. Tím došlo k tomu, že správně stanovená novější daňová povinnost sice zůstala neuhrazena, avšak nikoliv v důsledku nezákonného jednání žalobce, ale v důsledku nezákonného jednání správce daně. Naopak je to stěžovatel, kdo v rozporu s uvedenou právní zásadou bude ze svého protiprávního jednání těžit. Ačkoliv exekvoval v přímém důsledku nezákonného stanovení daně, hodlá ušetřit úrok dle § 254 odst. 2 DŘ, který žalobci náleží. Závěr rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 170/2015 stanoví podmínku pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 DŘ, že bylo zahájeno vymáhací řízení, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné, je neslučitelná s účelem dotčené právní úpravy, jak jej interpretoval NSS v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 - 47, č. 3399/2016 Sb. NSS.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal

pokračování

důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 s. ř. s.].

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že ve věci totožných účastníků rozhodoval již ve věci sp. zn. 7 Afs 321/2018. Jednalo se sice o otázku zákonnosti platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen roku 2011 až prosinec roku 2013, která však s nyní posuzovanou otázkou úzce souvisí, jak bude předestřeno dále. Rozsudkem NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 82, bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele, kterým zamítl odvolání žalobce proti 32 dodatečným platebním výměrům na DPH za výše označená období.

[15] Ze správního spisu pak mimo jiné vyplývá, že správce daně platebním výměrem ze dne 14. 3. 2018, č. j. 501839/18/2201-51522-303769, vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden 2018 ve výši 1.367.256 Kč, přičemž tato částka byla žalobcem poukázána na osobní daňový účet žalobce již dne 23. 2. 2018. Tuto částku správce daně evidoval dle § 150 odst. 1 DŘ na úhradu DPH za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013, která byla stanovena výše uvedenými dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 2. 2017. Na základě exekučního příkazu správce daně ze dne 28. 3. 2018, č. j. 693313/18/2201-80541-303593, byla z účtu žalobce připsána na účet správce daně částka 1.407.896 Kč (navýšená o úrok z prodlení), čímž došlo k úhradě DPH za období leden 2018 včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů. Poté byla předmětná exekuce rozhodnutím správce daně ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1251598/18/2201-80541-303593, zastavena, neboť nedoplatek byl zcela uhrazen. V důsledku výše označeného zrušujícího rozsudku NSS č. j. 7 Afs 321/2018 - 82 stěžovatel dne 17. 12. 2019 zrušil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013 a řízení zastavil. Správce daně následně rozhodnutím ze dne 10. 1. 2020, č. j. 19433/20/2201-51522-303769, přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání ve výši 1.070.981 Kč. Žalobce podal dne 7. 2. 2020 proti tomuto rozhodnutí námitku, které správce daně rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020, č. j. 483008/20/2201-00030-305200, částečně vyhověl a přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání ve výši 1.093.792,99 Kč. Proti rozhodnutí o námitce podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím.

[16] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že jádro sporu představuje otázka, zda žalobci náleží úroky z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 2 DŘ ve vztahu k vymáhání daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období leden 2018.

[17] Podle § 254 odst. 1 DŘ, *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 ubrazena 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 úbrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[18] Podle § 254 odst. 2 DŘ *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] S ohledem na kasační argumentaci stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud nejprve za nutné objasnit význam pojmu „neoprávněně vymáhání“ ve smyslu § 254 odst. 2 DŘ.

[20] Odlišnosti v aplikaci ustanovení § 254 odst. 1 DŘ a § 254 odst. 2 DŘ vystihl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 63, č. 3515/2017 Sb. NSS, dle kterého „[v] ust. § 254 odst. 1 daňového řádu jsou obsažena pravidla upravující postup pro případ, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. V ust. § 254 odst. 2 daňového řádu jsou pak obsažena pravidla pro případ, že na daňovém subjektu bylo „vymáháno neoprávněně“. Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). To potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení (...). Podle výslovného znění § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy rozhodné, zda bylo na daňovém subjektu „neoprávněně vymáháno“ (...) Pokud je pak předpoklad „neoprávněného vymáhání“ splněn, náleží daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši.“

[21] K významu „neoprávněného vymáhání“ dle § 254 odst. 2 DŘ pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 - 53, vyslovil, že „[z] hlediska jazykového zákonodárce spojil právo na úrok dle citovaného ustanovení pouze se skutečností, že dojde k neoprávněnému vymáhání daně. Nespecifikoval přitom další podmínky pro vznik úroku, ale ani to, co se má neoprávněným vymáháním rozumět. Výraz neoprávněný lze chápat též jako protiprávní či nezákonný. Takto ostatně přistoupil k výkladu předmětného ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, č. 9/2016 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[p]odmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“. Neoprávněnost vymáhání je tedy chápána jako jeho nezákonnost. Neoprávněnost exekuce může být bezpochyby způsobena i nesprávným stanovením daně. Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, jak to předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž takto stanovená daň nebyla dobrovolně uhrazena, ale byla na daňovém subjektu vymáhána, jde bezpochyby o případ neoprávněného vymáhání, za nějž daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě platí, že § 254 odst. 2 daňového řádu je ustanovením speciálním k § 254 odst. 1 daňového řádu a za dobu neoprávněné exekuce náleží daňovému subjektu pouze úrok dle odst. 2 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, bod 21). Současně ovšem zákonodárce neomezil použitelnost § 254 odst. 2 daňového řádu pouze na případy vymáhání nesprávně stanovené daně. Kdyby tomu tak bylo, nemusel by zákonodárce výslovně zakotvovat, že úrok dle citovaného ustanovení nevzniká, je-li 'neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav'. Chtěl-li zákonodárce omezit právo na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu na případy, kdy byla vymáhána nesprávně stanovená daň, mohl (a měl) to v předmětné právní úpravě jednoznačně vyjádřit. K tomuto kroku ostatně zákonodárce již přistoupil, neboť dle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 platí, že 'Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení' (podtržení doplněno).

[22] Zdejší soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že v posuzovaném případě se správce daně nedopustil neoprávněného jednání ve smyslu § 254 odst. 2 DŘ, a žalobce tudíž nemá nárok na úrok ve dvojnásobné výši dle citovaného ustanovení. Stěžovatel nahlíží na exekuční příkaz ze dne 28. 3. 2018, č. j. 693313/18/2201-80541-303593, pouze a jenom optikou zdaňovacího období roku 2018, aniž by však přihlédl k souvislostem, jaké takto vedená exekuce bezesporu měla s nezákonnými platebními výměry stanovícími daňovou povinnost stěžovatele za předchozí období (konkrétně zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013), které později byly zrušeny. Žalobcem provedená úhrada DPH, kterou žalobce uhradil dne 23. 2. 2018 na daňové přiznání k DPH za leden 2018, kdy žalobce vykázal daň ve výši 1.367.256 Kč, byla stěžovatelem použita na úhradu nedoplatku DPH za měsíce březen 2011 až prosinec 2013, a v důsledku toho následně došlo k exekuci na novější daňovou povinnost, která vzhledem k předcházející úhradě nesprávně

pokračování

stanovené daně zůstala neuhrzena. Nesprávné stanovení daně tudíž v posuzovaném případě zapříčinilo vymáhání finančních prostředků přesahujících neuhrzenou daňovou povinnost. Pokud by nebylo nezákonných platebních výměrů, žalobce by se vůbec nedostal do situace, kdy by na něm byla vymáhána úhrada DPH za leden 2018, jelikož tuto řádně a včas uhradil. *De facto* se tak žalobce dostal do situace, kdy daňovou povinnost za leden 2018 plnil dvakrát, přičemž první plnění bylo správcem daně použito na úhradu nedoplatku za předchozí zdaňovací období (tato povinnost byla později shledána nezákonnou), druhé bylo exekučně vymoženo a použito na úhradu DPH za zdaňovací období leden 2018. Nebylo-li by výše označených nezákonných platebních výměrů, na majetek žalobce by vůbec nebyla vedena daňová exekuce, když tento DPH za leden 2018 řádně odvedl, jak vyplývá ze správního spisu.

[23] Přisvědčením stěžovatelově rétorice by Nejvyšší správní soud popřel znění § 254 odst. 2 DŘ. Ten totiž nestanoví podmínku, že by neoprávněnost vymáhání ve smyslu tohoto ustanovení nemohla nastat v souvislosti s neoprávněným jednáním správce daně v jiném zdaňovacím období (zde v nalézací rovině viz výše označené platební výměry), než ve kterém byla shledána neoprávněnost v rovině vymáhací. V tomto smyslu § 254 odst. 2 DŘ nepracuje s přímou provázaností zdaňovacích období, ale naopak nechává prostor pro jeho aplikovatelnost i v těch případech, kdy neoprávněnost vymáhání v jednom zdaňovacím období nastala v důsledku nezákonnosti daňové povinnosti za jiné zdaňovací období, jako je tomu v posuzovaném případě. Předmětné ustanovení tudíž nepracuje s přímou provázaností jednotlivých zdaňovacích období, tj. nestanoví, že v případě, kdy byla shledána nezákonnost daňové povinnosti za určité zdaňovací období, musí daňová exekuce souviset s tímto obdobím, v tom smyslu, že musí být vymáhána daňová povinnost konkrétně za toto období, aby bylo vymáhání shledáno neoprávněným ve smyslu § 254 odst. 2 DŘ, jak argumentuje stěžovatel.

[24] Tento závěr nemůže zvrátit ani stěžovatelem odkazovaný § 134 odst. 2 DŘ. Uvedené ustanovení pouze upřesňuje, že „slovo „daň“, ve smyslu předmětu daňového řízení, je používáno ke jednomu zdaňovacímu období u daní, které se ke období vážou (daň z příjmů, daň z přidané hodnoty), nebo ke zdaňované skutečnosti (daň dědická, daň z převodu nemovitostí). Zdaňovacím obdobím se přitom rozumí pravidelně se opakující časový úsek“ (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 134 odst. 2 DŘ, dostupný z právního informačního systému beck-online). Na základě tohoto ustanovení však nelze dovodit nutnost provázanosti nalézací a platební roviny v rámci jednoho daňového období, aby bylo shledáno naplnění podmínek dle § 254 odst. 2 DŘ, jak mylně naznačuje stěžovatel. Pokud by zákonodárce podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 odst. 2 DŘ hodlal nastavit jinak, tj. omezit jeho aplikovatelnost ve smyslu tvrzeném stěžovatelem, musel by to vtělit do textu zákona, což však neučinil. Zdejší soud nerozporuje, a nečinil tak ani krajský soud, že zákon daňovým subjektům neumožňuje určit, na úhradu které daňové povinnosti má být daná platba uhrazena [§ 152 DŘ], nýbrž pouze určit druh daně, k jejíž úhradě má ta která platba sloužit [§ 164 DŘ]. Byť tedy na první pohled postupoval správce daně správně, pokud v souladu s § 152 DŘ použil platbu stěžovatele směřující k úhradě DPH za leden 2018 na úhradu nedoplatků na DPH za předchozí období, ve světle následného shledání této předchozí daňové povinnosti jako nezákonné musí být exekuce vedená k vymožení nedoplatku na DPH za leden 2018 posouzena jako neoprávněná ve smyslu dle § 254 odst. 2 DŘ.

[25] Jiný výklad by odporoval smyslu a účelu § 254 odst. 2 DŘ, jímž je kompenzovat daňovému subjektu újmu, která mu vznikla v důsledku neoprávněné exekuce. Tedy kompenzovat důsledky intenzivnějšího zásahu do práv daňového subjektu, než je tomu v případě uvedeném v § 254 odst. 1 DŘ (k tomu srov. např. výše citované rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 299/2015, a sp. zn. 3 Afs 155/2019, dále též rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 39).

Tyto důsledky v nyní posuzované věci jednoznačně nastaly, když žalobce byl v přímé souvislosti s nezákonně stanovenou daňovou povinností za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013 postižen exekucí, která ve výrazné míře omezila možnost žalobce disponovat s jeho majetkem (nadto v nikoli zanedbatelné výši). V případě, že podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně hodlal zákonodárce nastavit jinak, avšak nevtělil je jednoznačně do právního předpisu, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného zákonného ustanovení bude dána soudem přednost té alternativě, která je příhodnější pro daňové subjekty. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, „*v právním státě je třeba tvorby právních předpisů věnovat nejvyšší péči. (...) Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny)*“. Stejně tak lze odkázat na další judikaturu Ústavního soudu (zejména nálezy sp. zn. II. ÚS 669/02 ze dne 4. 4. 2005 a usnesení sp. zn. III. ÚS 667/02 ze dne 11. 3. 2001), podle níž při ukládání a vymáhání daní, tedy při zásahu do práva na ochranu vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a v případě pochybností postupovat ve prospěch dotčených subjektů.

[26] Nejvyšší správní soud při svém výkladu nepřehlédl ani aktuální judikaturu ve vztahu k § 254 DŘ (zejména pak stěžovatelem odkazovaný rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 170/2015). Tato judikatura však neřešila identickou skutkovou a právní situaci (citovaný rozsudek se primárně zabýval otázkou, zda se lze domáhat přiznání úroku dle § 254 odst. 2 DŘ i v jiných případech spadajících do „roviny platební“ (spadající pod hlavu V část třetí DŘ) než jen v rámci vymáhacího řízení), a proto ji nebylo možno v plném rozsahu použít na tuto věc. Nadto jak bylo naznačeno ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 6 Afs 39/2020, výraz „neoprávněný“ vložený zákonodárcem do § 254 odst. 2 DŘ lze chápat též (tj. mimo jiné) jako protiprávní či nezákonný, přičemž takto k němu vzhledem k okolnostem případu přistoupil zdejší soud ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 170/2015. Pojem „neoprávněné vymáhání“ je však nutno chápat širěji, než pouze v případě zrušení exekučního příkazu soudem. Aplikovat jej lze tedy také v nynějším případě, kdy se vymáhání stalo neoprávněným v přímém důsledku nezákonného stanovení daňových povinností, byť za jiné zdaňovací období. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na závěry vyslovené ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 6 Afs 39/2020, dle kterých: „*Je-li exekuce prováděna protiprávně či nezákonně, dochází jí k podstatnému – a nelegálnímu – zásahu do práv daňového subjektu, a to i v případě, opírá-li se exekuce o řádný exekuční titul, respektive v posuzovaném kontextu o řádně stanovenou daň*“ (podtržení doplněno). Závěry krajského soudu, které Nejvyšší správní soud považuje za správné, nejsou v rozporu ani s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70, jelikož ten na souzenou věc nedopadá. V něm totiž kasační soud řešil otázku vzniku nároku na úrok dle § 254 odst. 1 DŘ, který podmínil tím, že rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti musí být shledáno nezákonným. Vzhledem k výše nastíněným odlišnostem mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 DŘ však tyto závěry nelze bez dalšího vztáhnout na nynější případ, kdy předpokladem aplikace § 254 odst. 2 DŘ je neoprávněné vymáhání (viz výše).

[27] Výše předestřené nikterak nerozporují ani závěry rozsudku kasačního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS. Krajský soud nepopřel, a nečiní tak ani zdejší soud, že správní rozhodnutí pozbývá svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozsudku. Tato skutečnost však nemá žádný vliv na závěr, že v posuzovaném případě má žalobce nárok na úrok dle § 254 odst. 2 DŘ v důsledku neoprávněného vymáhání ze strany správce daně. To, že správce daně postupoval ze svého hlediska v souladu se zákonem, když (ještě před zrušením platebních výměrů na daňovou povinnost za předchozí období pro jejich nezákonnost) vydal exekuční příkaz na částku rovnající se daňové povinnosti žalobce k DPH za leden 2018, nemá vliv na to, že právě v důsledku

pokračování

pozdějšího zrušení předmětných platebních výměrů se toto vymáhání stalo neoprávněným. Zákon pak v § 254 odst. 2 DŘ nestanovil jako podmínku pro nezákonné vymáhání ani zrušení exekučního titulu, na jehož základě byla exekuce nařízena, jak se snaží naříkat stěžovatel. Jak bylo výše vyloženo, v posuzovaném případě Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shledal přímou souvislost mezi prováděnou exekucí a nezákonností rozhodnutí o stanovení daně, která vede k závěru, že se jednalo o nezákonné vymáhání ve smyslu citovaného ustanovení. Jeví se poněkud absurdní, že se stěžovatel dovolává zásady *nemo turpitudinem suam allegare potest*, neboť sám tuto zásadu popírá, když upírá žalobci nárok na odškodnění vlastního protiprávního jednání prostřednictvím úroku ve smyslu § 254 odst. 2 DŘ.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je nedůvodná. Z tohoto důvodu soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[29] Zároveň soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny zástupce žalobce byla stanovena za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 1. 2022), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu ve výši 3.100 Kč. K tomu zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem DPH, proto se náklady ve výši 3.400 Kč zvyšují o 21% DPH na částku 4.114 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu