

Závěrečné stanovisko s návrhem opatření k nápravě ve věci podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně

Dne 23. března 2021 jsem vydal zprávu o šetření zahájeném na základě podnětu pana B., jednatele obchodní společnosti A., třída xxxxx (dále jen „stěžovatel“), který vyjádřil nesouhlas s postupem Odvolacího finančního ředitelství (dále také „odvolací orgán“).

Šetřil jsem zákonnost postupu odvolacího orgánu, který zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního řádu pro Jihomoravský kraj (dále také „správce daně“) o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Měl jsem pochybnosti o tom, zda odvolací orgán správně vyhodnotil splnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu¹ ve znění účinném do 31. prosince 2020 (dále jen „daňový řád“).

A. Závěry šetření

Ve zprávě o šetření jsem dospěl k následujícím závěrům:

- Pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu **je rozhodné pouze to, že na daňovém subjektu byl vymáhán správcem daně nedoplatek a toto vymáhání bylo následně prohlášeno za neoprávněné.** Naopak není rozhodné, kdy a zda bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno pro nezákonnost či prohlášeno za nicotné.
- Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu vzniká **od okamžiku reálného omezení výkonu vlastnického práva v exekučním řízení a končí okamžikem ukončení neoprávněné dispozice správce daně s majetkem daňového subjektu.** Pouze takový výklad je v souladu se smyslem a účelem zákonné úpravy institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě neoprávněné exekuce bez následného zrušení exekučního titulu.
- V případě stěžovatele správce daně v důsledku nesprávného postupu odmítl převést stěžovatelovu platbu provedenou zřejmým omylem na úhradu jeho danou platbou včas hrazené daňové povinnosti a namísto toho zahájil daňovou exekuci k vymožení takto již uhrazené daňové povinnosti včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů. Správce daně se tak dopustil neoprávněné exekuce, a stěžovateli proto vznikl nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ode dne blokace peněžních prostředků na účtu stěžovatele až do dne jejich vrácení stěžovateli ve formě vratitelného přeplatku nebo do doby jejich použití k úhradě vzniklých daňových povinností stěžovatele. **Odvolací orgán pochybil, když zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.**

1 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. prosince 2020.



B. Vyjádření úřadů a jednání s Generálním finančním ředitelstvím

Po obdržení vyjádření odvolacího orgánu na mou zprávu o šetření jsem inicioval jednání se zástupci Generálního finančního ředitelství, jehož předmětem byly i právní otázky související s případem stěžovatele. Následně jsem požádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) o zaslání výpisu z osobního daňového účtu (k dani z přidané hodnoty) stěžovatele, ze kterého by mělo být patrné, ke kterému dni správce daně zaevidoval omylem zaslané platby a zda správce daně u stěžovatele evidoval (či stále eviduje) úroky z prodlení za období od marného uplynutí lhůty splatnosti daně vztahující se k platbám provedeným zřejmým omylem.

B.1 Vyjádření Odvolacího finančního ředitelství

Podle vyjádření odvolacího orgánu právní úprava v § 254 odst. 2 daňového řádu předpokládá pro přiznání předmětného úroku prohlášení vymáhání za neoprávněně. V případě stěžovatele nebyla provedena exekuce nikde označena za nezákonnou.

Správce daně provedl daňovou exekuci na základě zákonného rozhodnutí, které stanovilo platební povinnost, která ze strany stěžovatele nebyla uhrazena v důsledku jeho pochybení (platba daně provedená zřejmým omylem). Nebyly tak neoprávněně zadržovány peněžní prostředky získané daňovou exekucí. Stěžovateli proto nenáleží úrok z neoprávněného vymáhání. Stěžovatel má však možnost domáhat se náhrady škody před příslušnými orgány² z titulu nezákonného zadržování částky zaslané omylem na osobní daňový účet jiného daňového subjektu.

Odvolací orgán se vyjádřil i ke skutečnosti, kdy má být omylem zaslaná platba přeevidována na správný osobní daňový účet. Neztotožnil s předestřenou úvahou, že § 165 daňového řádu může být speciálním případem žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Podle odvolacího orgánu každé rozhodnutí správce daně je třeba považovat za zákonné, vyvolávající právní účinky, až do okamžiku, kdy je konstatována jeho nezákonnost. V případě stěžovatele zrušením rozhodnutí o námitce³ Krajským soudem v Brně⁴ tak nenastala situace, kdy by částka plateb provedených zřejmým omylem byla evidována na osobním daňovém účtu stěžovatele od počátku (ode dne provedení plateb). Zpětné zaevidování omylem provedených plateb není podle odvolacího orgánu možné vzhledem k nutné revizi všech následných úkonů správce daně na osobním daňovém účtu stěžovatele.

K době úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán uvedl, že při stanovení délky úročení je třeba vycházet z právních závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40. V předmětném rozsudku byla dosavadní správní praxe ve věci doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového

2 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), ve znění pozdějších předpisů.

3 Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 18. ledna 2018, č. j. 92682/18/3001-51523-711616.

4 Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. ledna 2019, č. j. 30 Af 17/2018-59.

řádu označena za nesprávnou. Finanční správa ČR je proto nucena provést revizi této své správní praxe.

Odvolací orgán se také krátce vyjádřil k možné nedostatečné procesní obraně stěžovatele, který nehájil svá práva v rámci správního soudnictví, případně podáním podnětu na přezkum rozhodnutí.

Na závěr svého vyjádření odvolací orgán uzavřel, že neshledal žádný důvod pro to, aby přijal opatření k nápravě. Jeho postup v případě stěžovatele je v souladu s právním názorem Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), které považuje nastolenou správní praxi za daných skutkových okolností za správnou.

B.2 Jednání s Generálním finančním ředitelstvím

Případ stěžovatele byl projednán i se zástupci GFŘ na online jednání dne 24. května 2021. Podle GFŘ je právní úprava v § 254 odst. 2 daňového řádu speciální k právní úpravě v § 254 odst. 1 daňového řádu. K přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu z neoprávněného vymáhání není třeba splnit podmínky podle odst. 1 citovaného ustanovení (zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně). Jako příklad bylo uvedeno vymáhání bez exekučního titulu, vymáhání po uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně, vymáhání neexistujícího nedoplatku. Pro posouzení zákonnosti provedené exekuce u stěžovatele je podle GFŘ zásadní, že v době nařízení daňové exekuce správce daně disponoval platným exekučním titulem a na osobním daňovém účtu stěžovatele byl evidován nedoplatek.

Podle GFŘ je neexistence nedoplatku v době nařízení daňové exekuce důvodem pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu. To však není případ stěžovatele. V souladu s dosavadní správní praxí dochází ke vzniku přeplatku na osobním daňovém účtu daňového subjektu až v okamžiku změny daňové povinnosti, tj. právní mocí rozhodnutí, kterým je daň změněna nebo zrušena, tedy s účinky *ex nunc*. Tento postup lze přiměřeně použít i v případě stěžovatele. Změny na osobním daňovém účtu daňového subjektu se provádějí k aktuálnímu datu. Osobní daňový účet je obrazem skutečného dění a není možné v něm dělat zpětné změny. Stěžovateli tedy není možné zaúčtovat omylem provedené platby ke dni jejich provedení, což by vedlo ke zpětnému „přepárování“ všech transakcí provedených na osobním daňovém účtu stěžovatele.

Ke vzniku úroku z prodlení, který by ze zákona vznikl stěžovateli od splatnosti dané daňové platební povinnosti do dne úhrady nedoplatku na základě nařízené daňové exekuce, GFŘ uvedlo, že vznik úroku z prodlení v takovém případě není možný.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně podle GFŘ nemá a nemůže pokrýt všechny situace, kdy dojde k nesprávnému postupu správce daně. V případě stěžovatele GFŘ poukázalo na možnost uplatnění nároku na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb.

K době úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu GFŘ uvedlo, že je finalizován nový metodický pokyn, který reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu⁵. Podle právních

5 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40.



závěrů uvedených v rozsudku upravuje § 254 odst. 2 daňového řádu nejen úrokovou sazbu, ale i úrokové období.

B.3 Vyjádření Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj

Správce daně v rámci poskytnutí součinnosti v zahájeném šetření⁶ zaslal požadovanou, chronologicky řazenou sestavu stěžovatelova osobního daňového účtu daně z přidané hodnoty za období červen 2017 až červen 2021. Platby provedené zřejmým omylem byly na osobní daňový účet stěžovatele zaúčtovány v červnu 2019 na základě nového rozhodnutí správce daně o námitce⁷, a to ke dni jejich provedení stěžovatelem, tj. ke dni 28. srpna 2017 ve výši 250 00 Kč a ke dni 29. srpna 2017 ve výši 308 746 Kč.

Zaúčtováním těchto plateb na osobní daňový účet došlo zároveň ke stornování úroku z prodlení za období od marného uplynutí lhůty splatnosti daně vztahující se k platbám provedeným zřejmým omylem, takže správce daně již u stěžovatele neeviduje úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017.

Správce daně se ve věci okamžiku zaúčtování plateb provedených zřejmým omylem shoduje se závěry odvolacího orgánu uvedenými v jeho vyjádření ke zprávě o šetření ve věci podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. V případě stěžovatele však provedl zaúčtování plateb provedených zřejmým omylem na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty ke dni jejich provedení, tj. ke dni, kdy byly připsány na osobní daňový účet jiného daňového subjektu. Jednalo se o výjimečný postup zvolený s ohledem na specifickou povahu řešeného případu.

C. Závěrečné hodnocení

Vzhledem k tomu, že Odvolací finanční ředitelství nepřijalo žádné opatření k nápravě, vydávám své závěrečné stanovisko podle § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv⁸. Součástí stanoviska je návrh opatření k nápravě.

C.1 Absence obrany stěžovatele

K námitce odvolacího orgánu o absenci obrany stěžovatele v důsledku nepodání správních žalob proti rozhodnutí odvolacího orgánu o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí správce daně o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně považuji za vhodné uvést, že obrana ve správním soudnictví není podmínkou pro podání podnětu ochránci. Zákon o veřejném ochránci práv naopak umožňuje ochránci odložit podnět, pokud se týká věci, kterou projednává soud nebo již soud ve věci rozhodl. Soud totiž na rozdíl od ochránce může ve věci autoritativně rozhodnout. Nebylo by tak v některých případech účelné, aby se věcí zabýval také ochránce. Zákon však na druhou stranu umožňuje ochránci šetřit podnět i v případech, kdy se stěžovatel brání u správního soudu. Ochránce na rozdíl od soudu může komplexně řešit postup úřadu (může například požadovat změnu

6 Poskytnutí součinnosti v rámci zahájeného šetření ze dne 26. srpna 2021, č. j. 3792518/21/3000-11451-711650.

7 Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 30. května 2019, č. j. 3021950/19/3001-51521-712162.

8 Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.

systémové praxe napříč úřady). Rovněž může zahájit šetření z vlastní iniciativy, pokud se na základě šetření postupu úřadu dozví o další problematice praxi úřadu.

Námítku odvolacího orgánu stran absence obrany stěžovatele tak považují za nepřijatelnou.

C.2 Aplikace podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 254 odst. 1 daňového řádu

Odvolací orgán zamítl stěžovatelovu odvolací námítku neoprávněného směšování § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Jednotlivé odstavce § 254 daňového řádu mají být podle odvolacího orgánu vykládány ve vzájemné souvislosti. Pro přiznání úroku z důvodu neoprávněné exekuce musí být tedy splněny podmínky uvedené v obou odstavcích § 254 daňového řádu (zrušené, změněné nebo prohlášené za nicotné rozhodnutí o stanovení daně, na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním musí dojít k úhradě daně a zároveň tato částka musí být neoprávněně vymáhána). Svůj právní názor odůvodnilo odkazem na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích.⁹

V rámci svého šetření jsem se zabýval otázkou, v jakém rozsahu se mají pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu aplikovat podmínky uvedené v § 254 odst. 1 daňového řádu.

Jazykovým výkladem § 254 odst. 2 daňového řádu jsem dospěl k závěru, že pro přiznání tohoto úroku je třeba naplnit pouze podmínku uvedenou v tomto odstavci, tedy neoprávněné vymáhání na daňovém subjektu. Spojení s § 254 odst. 1 daňového řádu je pak pouze v rozsahu určujícím výši úroku z neoprávněné exekuce.

Ani při zohlednění dalších výkladových metod (teologického a systematického výkladu) nelze dospět k jinému závěru. Účel právní úpravy je patrný z důvodové zprávy k daňovému řádu, která uvádí, že dvojnásobný úrok je sankcí, „*kteřá stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor)*“ a měla by „*zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje*“. Zvýšený úrok je tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které intenzivně zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu. I při systematickém výkladu lze dospět k závěru, že dvojnásobný úrok je přiznáván v případě neoprávněného vymáhání bez dalších podmínek. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je vložen do části čtvrté daňového řádu nazvané „*Následky porušení povinností při správě daní*“. V této části upravil zákonodárce sankční následky porušení při správě daní, přičemž samostatně stanovil pravidla i pro stanovení úroku z neoprávněného vymáhání.¹⁰

Uvedený závěr lze dovodit i z rozdílu § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, kdy podle důvodové zprávy je v odst. 1 postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), v odst. 2 jde o sankci v rovině platební (ale jen v případě, že na daňovém subjektu bylo vymáháno neoprávněně, nelze dovozovat, že tomu tak je

9 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2019, č. j. 50 Af 28/2018-32.

10 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.

v celé rovině platební upravené v hlavě V, části třetí¹¹). Tomuto typovému rozlišování mezi oběma úroky odpovídá i úprava v případech dělené správy, kdy § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně vylučuje přiznání tohoto úroku, ale v odst. 2 citovaného ustanovení přiznává nárok na úrok z neoprávněné exekuce.

Také správní praxe zastávaná správci daně a potvrzená i GFŘ na společném jednání se zástupci Kanceláře veřejného ochránce práv v květnu 2021 vychází ze samostatné aplikace § 254 odst. 2 daňového řádu bez dalšího navazujícího propojení na § 254 odst. 1 daňového řádu mimo rozsahu určujícího výši úroku z neoprávněného vymáhání. GFŘ v metodických pokynech k § 254 odst. 2 daňového řádu¹² uvádí i skutečnosti pro vznik nároku na tento úrok, které nejsou spojeny se zrušením nebo změnou rozhodnutí o stanovení daně. Jde o typické případy neoprávněně vedené daňové exekuce (např. nařízení daňové exekuce bez exekučního titulu, nezákonný způsob provedení exekuce, vymáhání po uplynutí lhůty pro placení daně).

Nad rámec této právní argumentace je třeba uvést, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích¹³, na který odkazoval odvolací orgán ve svém rozhodnutí o odvolání, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40. Nejvyšší správní soud otázku vzájemného kumulativního propojení podmínek uvedených v § 254 odst. 1 s odst. 2 citovaného ustanovení pro přiznání úroku z neoprávněné exekuce již neřešil, protože v souzené věci se daňová exekuce stala nezákonnou právě v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně (zajišťovacího příkazu).

Navíc mám za to, že ani z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích nelze dovodit závěry uvedené odvolacím orgánem k určení počátku doby úročení v rozhodnutí o odvolání. Ani argumentace správce daně v jeho rozhodnutí o nepřiznání úroku z neoprávněné exekuce¹⁴ z důvodu kumulativního charakteru a vzájemné propojenosti § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. října 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70, není přílehlavá. Nejvyšší správní soud tuto otázku v daném rozsudku vůbec neřešil. Předmětem sporu byl výklad podmínek pro přiznání zákonného úroku z přeplatku podle zákona o správě daní a poplatků¹⁵ ve spojení s § 254 odst. 1 daňového řádu. Otázka vzniku nároku na úrok z neoprávněné exekuce v tomto rozsudku nebyla vůbec řešena.

Lze tedy uzavřít, že jedinou nezbytnou podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu je to, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné.

11 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. června 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28.

12 Metodický pokyn k aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ze dne 2. listopadu 2017, č. j. 50521/17/7700-30133-603562, a metodický pokyn k aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. prosince 2020, ze dne 22. prosince 2021, č. j. 14813/21/7700-30133-051108.

13 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2019, č. j. 50 Af 28/2018-32.

14 Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 23. srpna 2019, č. j. 3894055/19/3003-80050-71153.

15 Viz § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.



C.3 Prohlášení vymáhání za neoprávněné – podmínka přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu

Odvolací orgán ve svém vyjádření k této podmínce uvedl, že neoprávněnost vymáhání nebyla v případě stěžovatele nikde konstatována. Namítl tedy nenaplnění uvedené podmínky pro možnou aplikaci úroku z neoprávněného vymáhání.

Pro prohlášení neoprávněnosti daňové exekuce daňový řád nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním určitého formalizovaného aktu obsahujícího toto prohlášení. Prohlášení může učinit správce daně, který prováděl daňovou exekuci (např. v rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu, v rozhodnutí o zastavení daňové exekuce či v rozhodnutí o výši úroku z neoprávněné exekuce podle § 254 odst. 2 daňového řádu), ale i nadřízený správce daně (např. v rozhodnutí o odvolání proti nepřiznání úroku z neoprávněné exekuce nebo při využití dozorčích prostředků v rámci exekučního řízení) anebo jiný příslušný orgán (např. soud v rámci přezkumu zákonnosti rozhodnutí vydaného v daňové exekuci). Vymáhání může být prohlášeno za neoprávněné i po skončení daňové exekuce, limitováno je pouze lhůtou pro placení daně upravenou v § 160 daňového řádu.

Odvolací orgán tedy mohl z daných skutkových okolností obsažených v odvolacím spisu v rámci odvolacího řízení proti nepřiznání úroku z neoprávněné exekuce sám posoudit zákonnost provedené daňové exekuce bez ohledu na to, že tak neučinil správce daně. Prohlášení neoprávněnosti vymáhání je postupem toliko faktickým a nelze se dovolávat jeho formální absence v odvolacím řízení pro nepřiznání nároku na úrok z neoprávněné exekuce. Odvolací orgán proto pochybil, když sám neprohlásil vymáhání za neoprávněné.

C.4 Posouzení zákonnosti provedené daňové exekuce u stěžovatele

Podle odvolacího orgánu i GFŘ není možné zpětné zaevidování omylem zaslaných plateb ke dni jejich provedení, protože by to zasáhlo všechny následné úkony správce daně, které by bylo nutno revidovat. Z vyjádření správce daně jsem však zjistil, že platby provedené zřejmým omylem byly zaúčtovány na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty k datu jejich provedení stěžovatelem, tj. ke dni 28. srpna 2017 a ke dni 29. srpna 2017. V důsledku tohoto zaúčtování došlo ke stornování předepsaného úroku z prodlení.

Správce daně při převedení plateb provedených zřejmým omylem ani nemohl postupovat tak, jak uváděly GFŘ nebo odvolací orgán. **Rozhodnutí o námitce uplatněné proti postupu správce daně podle § 165 odst. 3 daňového řádu není rozhodnutím o stanovení daně,** kterým by se změnila nebo rušila daňová povinnost daňového subjektu. Rozhodnutí o námitce fakticky představuje písemný výstup informující o postupu správce daně podle § 165 odst. 3 daňového řádu, které je možno napadnout žalobou ve správním soudnictví.

Pokud správce daně ve svém novém rozhodnutí o námitce¹⁶ deklaroval převedení plateb provedených zřejmým omylem na osobní daňový účet stěžovatele, musel platby

16 Rozhodnutí o námitce Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 30. května 2019, č. j. 3021950/19/3001-51521-712162.



přeúčtovat s původním datem úhrady, kdy byly platby na účet správce daně připsány. **Postupoval tak zcela v souladu s § 166 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který kogentně určuje den platby.**

Určení dne platby je důležité i z hlediska určení dne, kdy zanikl nedoplatek, který současně souvisí s případným předepsáním úroku z prodlení.¹⁷ Den platby je transparentně daná skutečnost i z hlediska účetního a nelze jej měnit ani vázat na rozhodnutí správce daně ani jiného orgánu (např. soudu). K uvedenému postupu je možno odkázat na metodické pokyny vydané GFŘ k aplikaci § 165 daňového řádu¹⁸. Zpětným zaevidováním plateb k datu jejich připsání na účet správce daně musel správce daně i zrevidovat (přepárovat) všechny následné úkony provedené na osobním daňovém účtu stěžovatele včetně stornování předepsaných úroků z prodlení vztahujících se k platbě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017.

Ve vztahu k nařízeným daňovým exekucím tak správce daně vymáhal nedoplatek na dani a úroku z prodlení, který fakticky neexistoval (byl pouze evidenční). Tento postup jde zcela k tíži správce daně způsobený pozdním zaúčtováním provedených plateb na hrazené daňové platební povinnosti.

Nad rámec dodávám, že o určité nestandardnosti (v rozporu se zásadou dobré správy a zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti) provedené daňové exekuce svědčí i skutečnost, že exekuce byla nařízena a provedena dříve, než správce daně rozhodl o námitce stěžovatele ve věci postupu podle § 165 odst. 3 daňového řádu. Jinými slovy nařídil exekuci těsně předtím, než odmítl převést omylem zaslané platby na stěžovatelův osobní daňový účet daně z přidané hodnoty¹⁹.

Uzavírám, že správce daně v době nařízení daňových exekucí (tj. dne 12. ledna 2018) vymáhal neexistující nedoplatek jak na dani z přidané hodnoty (částka 475 458 Kč), tak i úroku z prodlení (částka ke dni 10. ledna 2018 ve výši 7 143 Kč), což způsobuje nezákonnost nařízené exekuce.

C.5 Doba úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu

V rámci svého šetření jsem se seznámil s novým metodickým pokynem k aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu²⁰, který GFŘ vydalo v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40.

17 LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-838-2, viz str. 700.

18 Metodický pokyn k aplikaci § 165 daňového řádu ze dne 11. srpna 2017, č. j. 24215/17/7100-60134-500655, a metodický pokyn k aplikaci § 165 daňového řádu ze dne 6. dubna 2021, č. j. 21979/21/7100-00134-500655.

19 Viz exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu ze dne 12. ledna 2018, č. j. 71606/18/3003-80542-71218, exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu ze dne 12. ledna 2018, č. j. 71584/18/3003-80542-712186, rozhodnutí o zastavení exekuce ze dne 16. ledna 2018, č. j. 129679/18/3003-80542-709749, rozhodnutí o zastavení exekuce ze dne 16. ledna 2018, č. j. 129758/18/3003-80542-709749, a rozhodnutí o námitce ze dne 18. ledna 2018, č. j. 92682/18/3001-51523-711616.

20 Metodický pokyn k aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020 ze dne 22. prosince 2021, č. j. 14813/21/7700-30133-051108.



Uvítal jsem a kladně hodnotím převzetí právních závěrů uvedených v předmětném rozsudku ve věci počátku doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu do správní praxe správců daně. V souladu s mými závěry uvedenými ve zprávě o šetření přízná správce daně uvedený úrok ode dne, kdy došlo k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu, tj. od okamžiku, kdy došlo ke skutečnému omezení v nakládání s exekvovaným majetkem. V případě stěžovatele tak lze přiznat úrok z neoprávněné exekuce ode dne blokace peněžních prostředků na účtu, tj. od doručení exekučního příkazu poskytovateli platebních služeb.

Nejvyšší správní soud provedl v předmětném rozsudku gramatický výklad neurčitého pojmu tzv. „doby neoprávněně vedeného exekučního řízení“ ve vztahu k počátku, ale i ke konci úrokového období podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Úrok z neoprávněné exekuce náleží daňovému subjektu od zahájení neoprávněné daňové exekuce podle § 178 odst. 1 daňového řádu až do jejího pravomocného skončení. Po tuto dobu je totiž intenzivněji zasahováno do vlastnického práva daňového subjektu.

Právní závěry uvedené v předmětném rozsudku však nelze vykládat nezávisle bez ohledu na skutkový a právní stav souzené věci (nařízení daňové exekuce na základě exekučního titulu – zajišťovacího příkazu, exekuční úhrada nedoplatku a následné zrušení exekučního titulu pro nezákonnost). Podle soudu by za dobu neoprávněně vedené exekuce měl daňovému subjektu náležet úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Pokud by byla daň na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky, pak by daňový subjekt měl stále nárok na úrok s nižší sazbou podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem tohoto úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu. Uvedené řešení bylo převzato i do daného metodického pokynu vydaného GFŘ.²¹

Nejvyšší správní soud se však v předmětném rozsudku nezabýval a nemohl ani zabývat vzhledem k danému skutkovému stavu souzené věci a meritu žalobní argumentace koncem běhu úročení v případech, kdy byla provedena nezákonná exekuce, ale exekuční titul nebyl následně zrušen pro nezákonnost.

Domnívám se, že i v těchto případech je třeba vycházet jak z gramatického výkladu časového období úročení upraveného v § 254 odst. 2 daňového řádu (tj. „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“), tak je nutno přihlídnout i k výkladu teleologickému a systematickému.

Podle důvodové zprávy k daňovému řádu je účelem právní úpravy § 254 v tomto právním předpisu paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat. Uvedený účel je rovněž ustáleně judikován ze strany správních soudů.²²

21 Viz článek VI. – obecná pravidla pro dobu úročení, bod 6 metodického pokynu k aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020 ze dne 22. prosince 2021, č. j. 14813/21/7700-30133-051108.

22 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36.



I podle systematického výkladu lze dospět ke stejnému účelu právní úpravy § 254 daňového řádu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je vložen do části čtvrté daňového řádu nazvané „Následky porušení povinností při správě daní“. V této části jsou upraveny sankční následky porušení při správě daní. Dvojnásobný úrok v případě nezákonné exekuce je pak sankcí pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu. Primárním cílem přiznání tohoto úroku je urychlit a usnadnit daňovému subjektu kompenzaci vzniklé újmy na jeho majetku v důsledku neoprávněného vymáhání. Tím však není vyloučena možnost daňového subjektu uplatnit nárok na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., který však je pro daňový subjekt procesně komplikovanější a zdlouhavější.

Zároveň bych v této věci také odkázal na právní závěr Nejvyššího správního soudu. Podle něj „je totiž nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně“.²³

Vzhledem k výše uvedenému se nemohu ztotožnit se závěry přijatými v metodickém pokynu ke konci doby úročení podle § 254 odst. 2 daňového řádu v případě neoprávněně vedeného exekučního řízení bez následného zrušení exekučního titulu. Tento úrok lze podle metodického pokynu v případě daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu přiznat jen do dne nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, anebo pokud dojde k provedení daňové exekuce do odepsání peněžních prostředků z účtu odpovídající celému exekvovanému nedoplatku nebo ke dni uplynutí šestiměsíční lhůty ode dne doručení vyznění o právní moci exekučního příkazu poskytovateli platebních služeb.

Období od skončení nezákonné exekuce do vrácení neoprávněně inkasovaných finančních prostředků daňovému subjektu, případně jejich použití na úhradu jiných nedoplatků daňového subjektu evidovaných u správce daně, tak není podle metodického pokynu kryto žádným úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Takový stav však neodpovídá účelu a smyslu úpravy úroku v § 254 daňového řádu ani výše uvedeným právním závěrům Nejvyššího správního soudu, podle kterých by období neoprávněné dispozice s peněžními prostředky daňového subjektu mělo být vždy kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

V případech, kdy nedojde k následnému zrušení exekučního titulu, a proto nebude možné vymožené finanční prostředky po skončení exekuce úročit podle § 254 odst. 1 daňového řádu, náleží daňovému subjektu nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to ode dne zásahu do jeho majetkové sféry (zahájení exekučního řízení dle § 178 odst. 1 daňového řádu) až do skončení neoprávněné dispozice správce daně s vymoženým plněním.

Tato délka úročení je i souladná a odpovídá intenzitě zásahu správce daně do majetkové sféry daňového subjektu jako sankce za nezákonné vymáhání a zároveň i jako rychlá

23 Viz bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. prosince 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40.

kompenzace vzniklé újmy například při nařízení exekuce bez exekučního titulu, vymáhání neexistujícího nedoplatku, vymáhání po uplynutí lhůty pro placení daně. Jedná se tedy vždy o případy, kdy již při zahájení daňové exekuce nebyl správce daně oprávněn vymáhat předmětnou daňovou platební povinnost po daňovém subjektu.

C.6 Posouzení případu stěžovatele

Vzhledem k neoprávněnosti provedené daňové exekuce u stěžovatele (vymáhání neexistujícího nedoplatku v době nařízení daňové exekuce) mám za to, že mu **náleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z vymožené částky 492 253 Kč**, a to ode dne blokace peněžních prostředků na účtu až do vrácení této částky stěžovateli ve formě vratitelného přeplatku nebo do doby jejího použití na úhradu později vzniklých daňových platebních povinností stěžovatele u správce daně.²⁴

Stěžovateli také **vznikl nárok na vrácení uhrazených exekučních nákladů** ve výši 9 652 Kč v důsledku nezákonné daňové exekuce.²⁵

D. Opatření k nápravě

Vzhledem ke zjištěným pochybením navrhuji tato opatření k nápravě:

- Odvolacímu finančnímu ředitelství navrhuji, aby **podalo podnět Generálnímu finančnímu ředitelství k nařízení přezkoumání rozhodnutí²⁶**, kterým zamítlo a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.²⁷ Odvolací finanční ředitelství v předmětném rozhodnutí nepřistoupilo k prohlášení neoprávněnosti vymáhání a nepřiznalo stěžovateli úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv z předloženého odvolacího spisu vyplývala nezákonnost nařízené daňové exekuce – vymáhání neexistujícího nedoplatku na dani a k němu předepsaných úroků z prodlení.
- V rámci nařízeného přezkumného řízení pak navrhuji Odvolacímu finančnímu ředitelství, aby **prohlásilo neoprávněnost provedené daňové exekuce k datu jejího nařízení a přiznalo stěžovateli úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z neoprávněně vymožených finančních prostředků**, a to ode dne blokace peněžních prostředků na účtu až do jejich vrácení stěžovateli podle § 254 odst. 4 daňového řádu nebo do doby jejich použití na úhradu později vzniklých daňových povinností stěžovatele.
- Odvolací finanční ředitelství by mělo rovněž **zavázat správce daně k vrácení uhrazených exekučních nákladů**, k jejichž úhradě nebyl stěžovatel v důsledku nezákonné daňové exekuce povinen, pokud se tak již nestalo.

24 Stěžovatel měl obdržet úrok postupem podle § 254 odst. 4 daňového řádu.

25 Ustanovení § 182 odst. 1 daňového řádu:

„(1) Exekuční náklady je povinen hradit dlužník, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně.“

26 Podle § 121 a násl. daňového řádu.

27 Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. března 2020, č. j. 10364/20/5100-41453-712277.



Závěrečné stanovisko zasílám řediteli Odvolacího finančního ředitelství Mgr. Tomáši Rozehnalovi, Ph.D., a žádám, aby mi podle § 20 odst. 1 zákona o veřejném ochránci práv sdělil, zda provedl navržená opatření k nápravě. Odpověď očekávám v zákonné lhůtě 30 dnů od doručení stanoviska. Stanovisko zasílám také stěžovateli.

Pokud Odvolací finanční ředitelství nepřijme navržená opatření k nápravě nebo provedená opatření nebudu považovat za dostatečná, podle § 20 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv vyrozumím nadřízený úřad, případně mohu o svých zjištěních informovat veřejnost včetně sdělení jmen osob oprávněných jednat jménem Odvolacího finančního ředitelství.

Brno 10. května 2022

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
veřejný ochránce práv
(stanovisko je opatřeno elektronickým podpisem)