



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové v právní věci

žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**
sídlem Horní Vltavice 116
zastoupené společností Censitio s. r. o.
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2019 č. j. 20490/19/5100-41453-712277,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou dne 1. 7. 2019 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobkyně domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2019 č. j. 20490/19/5100-41453-712277, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro

Jihočeský kraj, územní pracoviště ve Vimperku ze dne 14. 11. 2018, jímž byl žalobkyni přiznán úrok z vymožené částky 732.042,35 Kč, a to úrok v celkové výši 388.624 Kč.

2. Žalobkyně v žalobě zrekapitulovala průběh řízení, kdy poukázala na to, že správce daně dne 18. 12. 2013 vydal zajišťovací příkaz, který se stal exekučním titulem pro exekuční příkaz na prodej movitých věcí ze dne 18. 12. 2013. Na základě exekučního příkazu byla dne 18. 12. 2013 zahájena exekuce veškerého majetku žalobkyně spočívajícího v zajištění finanční hotovosti, zásob zboží a dopravních prostředků. O zajištění finanční hotovosti, zásob a dopravních prostředků byly sepsány protokoly o soupisu věcí. Zajišťovací příkaz byl však rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104 zrušen pro nezákonnost, proto bylo neoprávněně po žalobci toto vymáháno ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu.
3. Nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí je spatřována žalobkyní v tom, že žalovaný nevzal v potaz počátek úročené doby, okamžik zahájení exekuce, nýbrž okamžik pozdější, a to různý ve vztahu k různým exekvovaným částkám, jak je uvedeno na první straně rozhodnutí prvostupňového správce daně. Exekuce veškerého majetku žalobkyně započala dne 18. 12. 2013, a proto dle § 254 odst. 2 daňového řádu jí náleží úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Dle důvodové zprávy k § 178 odst. 1 daňového řádu je exekuční řízení zahájeno momentem nařízení daňové exekuce a není pak rozhodné, kdy bude exekuční příkaz doručen dlužníkovi. Žalobkyně má za to, že pokud byly exekuční příkazy vydány dne 18. 12. 2013, proto toho dne začala i exekuce. Tímto dnem žalobkyně pocítila materiální dopady neoprávněného vymáhání, neboť tímto dnem došlo k zásahu do jejího vlastnického práva a bylo jí znemožněno nakládat s majetkem. Proto je požadována změna napadeného rozhodnutí s tím, aby u částek 53.550 Kč, 33.750 Kč, 108.806 Kč a 147.212,84 Kč pobeží úročená doba ode dne 18. 12. 2013.
4. V souvislosti s tím odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45, dle něhož by úrok měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Proto je pak rozhodující, že materiální dopady neoprávněného vymáhání pocítila žalobkyně od prvního dne provádění exekuce.
5. V případě žalobkyně došlo k exekuci jejího veškerého majetku, již dne 18. 12. 2013, tedy první den daňové exekuce, ovšem zpeněžení exekvovaného majetku dosáhl správce daně až se značným časovým odstupem, přičemž v průběhu daňové exekuce žalobkyně správci daně nekladla žádné překážky. Proto nelze fakticky přičítat prodlevu při zpeněžení exekvovaného majetku k její tíži.
6. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, když setrval na tom, že názor žalobkyně je založen na výkladovém podržení ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu od ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Ze systematiky § 254 daňového řádu však vyplývá, že jednotlivé odstavce musí být vykládány ve vzájemné souvislosti, neboť odstavec 2 modifikuje odstavec 1, a to ve výši úroku za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, jestliže odstavec 1 stanoví, že daňovému subjektu náleží úrok, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo ode dne úhrady nesprávně stanovené daně, pokud k úhradě došlo později, je nutno v tomto smyslu vykládat i odstavec 2 a dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Jestliže by musela opravdu úročená doba počít okamžikem zahájení exekuce, tak by

ale musela končit s jejím ukončením, které může však nastat dříve, než jsou vráceny finanční prostředky ze strany správce daně. Proto nelze souhlasit s vyjádřením žalobkyně. Podle žalovaného byl proto správcem daně přiznán úrok správně, a to od data vymožení jednotlivých částek.

7. Materiální dopady exekuce, tedy skutečnost, že daňový subjekt byl omezen v možnosti nakládat se svým majetkem, mohou být dány, ale pro uplatňování takových nároků existuje řízení ve smyslu zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci nesprávným úředním postupem.
8. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
9. Správce daně vydal dne 18. 12. 2013 zajišťovací příkaz k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od května 2010 do dubna 2013 na dosud nestanovenou daň. K vymožení daně podle zajišťovacího příkazu byly vydány téhož dne exekuční příkazy na prodej movitých věcí, přikázání pohledávky z účtu a přikázání jiné peněžité pohledávky. Dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty byly vydány dne 22. 7. 2014, čímž došlo k zániku zajišťovacího příkazu. Následovala rozhodnutí o změně exekučního titulu datovaná 18. 8. 2014.
10. Zajišťovací příkaz byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 zrušen a k žalobě žalobce bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno dne 22. 12. 2016 rozhodnutí žalovaného v záležitosti dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období.
11. Na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 až duben 2013 vydal správce daně dne 22. 7. 2014 dodatečné platební výměry. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala, žalovaný toto odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.
12. Vzhledem k tomu, že do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu nedošlo ze strany žalobkyně k úhradě zajištěné daně v plné výši, vydal správce daně dne 18. 8. 2014 rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech na daň z přidané hodnoty, že se dnem 23. 7. 2014 dle § 169 daňového řádu stávají v daňové exekuci nařízené exekučním příkazem č. j. 18. 12. 2013 exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu. Dne 18. 8. 2014 vydal správce daně rozhodnutí o výši hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce prodejem movitých věcí z titulu zajišťovacího příkazu, to je do dne 22. 7. 2014 na celkovou částku 111.514,30 Kč.
13. Dne 30. 10. 2014 bylo vydáno rozhodnutí o výši exekučních nákladů.
14. K provedení daňové exekuce prodejem movitých věcí správce daně nařídil a provedl dražby, kdy v souvislosti s tím vznikla žalobkyni povinnost uhradit náklady za výkon prodeje ve výši 500.000 Kč, o čemž bylo rovněž dne 6. 2. 2015 vydáno rozhodnutí o výši exekučních nákladů.
15. Rozhodnutím o výši hotových výdajů ze dne 21. 7. 2015 stanovil správce daně žalobkyni k náhradě hotové výdaje ve výši 112.484,95 Kč, které vznikly při provádění daňové exekuce prodejem movitých věcí z titulu dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty.
16. Dne 21. 12. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, kterým byl žalobkyni přiznán úrok

z neoprávněného jednání správce daně ve výši 148.679 Kč. Proti rozhodnutí o úroku se žalobkyně odvolala, odvolacím orgánem byla výše přiznaného úroku změněna a žalobkyni byl přiznán úrok ve výši 20.787.640 Kč.

17. Dne 28. 3. 2018 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterým byl žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 856.263 Kč. Proti rozhodnutí o úroku podala žalobkyně odvolání, o němž bylo rozhodnuto tak, že rozhodnutí bylo zrušeno a řízení bylo zastaveno.
18. Rozhodnutím ze dne 30. 7. 2018 byl odvolacím orgánem nařízen přezkum rozhodnutí o výši exekučních nákladů ze dne 30. 10. 2014 a ze dne 6. 2. 2015, rozhodnutí o výši hotových výdajů ze dne 18. 8. 2014 a ze dne 21. 7. 2015. Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2018 byla uvedená rozhodnutí správcem daně zrušena a v souvislosti s těmito rozhodnutími byla vymožena částka 732.042,35 Kč.
19. Rozhodnutím ze dne 14. 11. 2018 o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně byl žalobkyni přiznán úrok z vymožené částky 732.042,35 Kč, a to úrok v celkové výši 388.624 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 14. 11. 2018 ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností 20. 11. 2018 bylo potvrzeno, přičemž odvolání žalobkyně bylo jako nedůvodné zamítnuto. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že úrok byl žalobci přiznán za dobu od přiznání vymožených částek na účet správce daně do doby jejich vrácení žalobci. Žalovaný učinil závěr, že konstrukce či úprava úroků z neoprávněného jednání správce daně neumožňuje přiznávat úrok za dobu, kdy nedošlo k zpeněžení majetku a ten byl pouze zadržován. Jestliže má žalobkyně za to, že úrok z neoprávněného jednání správce daně není dostatečnou náhradou za neoprávněné vymáhání, může pak postupovat dle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Žalovaný tedy námitku žalobkyně o přiznání úroku od 18. 12. 2013 odmítl. Úrok proto nelze přiznat za dobu, kdy nedošlo k zpeněžení majetku, ale k jeho zadržení.
20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o úroku z nesprávného jednání správce daně. Mezi účastníky je na sporu počátek úročené doby. Žalobkyně dovozuje, že úročená doba začala od zahájení exekuce, naproti tomu správce daně úrok přiznal od doby připsání vymožených částek na jeho účet. Právní názor správce daně je správný.
22. Úrok z neoprávněného jednání správce daně upravuje § 254 daňového řádu. Podmínky pro přiznání úhrady, výši úroku a od kterého okamžiku se úrok přiznává, upravuje § 254 odst. 1 zákona. Tato právní norma obsahuje obecnou úpravu podmínek nároku na úrok, ustanovení § 254 odst. 2 zákona pak reguluje pouze výši úroku pro případy, kdy k úhradě daně na základě neoprávněného jednání správce daně došlo v exekučním řízení. Znamená to, že ustanovením § 254 odst. 2 zákona se řídí pouze výše výroku, ostatní podmínky stanoví § 254 odst. 1.
23. Neoprávněné jednání správce daně spočívá ve vadném zajišťovacím příkazu, který byl následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu zrušen. Protože podle tohoto zajišťovacího příkazu bylo plněno, vznikl žalobci nárok na úrok, přičemž ke stanovení

počátku úročené doby je zapotřebí vycházet právě z právní úpravy uvedené v § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého pro projednávanou věc platí, že úročená doba počíná ode dne úhrady nesprávně stanovené daně. Takto stanovený počátek úročené doby platí pro všechny nesprávně stanovené daně, a to i na nesprávně stanovené daně, které byly vymoženy exekučně.

24. Zvýšenou výši úroku na dvojnásobek přiznává zákon těm daňovým subjektům, které se vadnému rozhodnutí správce daně nepodrobili dobrovolně a bylo zapotřebí využít k vymožení daně exekuční řízení. Jiný rozdíl v nároku na úrok než v jeho výši mezi dobrovolným splněním vadného rozhodnutí a jeho vymožení v exekučním řízení není. Byl-li úrok žalobci přiznán ve dvojnásobné výši ode dne vymožení nesprávně stanovené daně a nikoli od zahájení exekučního řízení, bylo postupováno souladně s ustanovením § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu.
25. Předpokládá-li § 254 odst. 1 zákona úrok přiznat od vymožení daně, pak úrok nelze přiznat od zahájení exekučního řízení. Vydáním exekučních příkazů bylo ve smyslu § 178 odst. 1 zahájeno exekuční řízení, v průběhu kterého správce daně činí řadu úkonů. K realizaci jednotlivých typů exekučních příkazů, které byly vydány v projednávané věci, docházelo v různý okamžik a je-li přiznáním úroku sledováno nahradit újmu spočívající v nemožnosti nakládat finančními prostředky, je i pro případ vymožení exekučně vycházet z pravidla upraveného § 254 odst. 1 zákona o tom, kdy úhrada nastala. Pro argument, že úrok nepokrývá exekuční řízení, ale náleží od okamžiku úhrady daně do vrácení neoprávněně vymožených částek, svědčí též, příklad uvedený žalovaným v napadeném rozhodnutí o ukončení exekučního řízení jeho zastavením. Je-li totiž vedeno exekuční řízení podle vadného titulu, pak při dostatku finančních prostředků či majetku daňového dlužníka může skutečně nastat situace, že dlužná částka na dani bude včas exekučně vymožena, avšak k její úhradě dojde s časovým odstupem poté, co exekuční titul bude zrušen, avšak finanční prostředky budou v držení správce daně. To by mělo za následek při výkladu zastávaného žalobcem, že v době od ukončení exekuce jejím zastavením do doby vrácení neoprávněně vymožené daně by daňovému subjektu nárok na úrok nevznikl. I tento argument svědčí o tom, že úročenou dobu nelze vztahovat na dobu exekučního řízení, ale při stanovení doby úročení je nezbytné vycházet právě z § 254 odst. 1 zákona.
26. Nařízení exekuce a pořízení soupisu exekvovaného majetku je sice zásahem do vlastnického práva žalobce, avšak úrok lze přiznat pouze v rozsahu upraveném zákonem, tudíž až od úhrady nesprávně stanovené daně do doby jejího vrácení. Jak již bylo uvedeno, tato doba vůbec nemusí být totožná s dobou vedení exekučního řízení. Realizace exekuce nezávisí pouze na rychlosti provádění úkonů správcem daně, ale význam má též rozsah a zpeněžitelnost majetku daňového subjektu. V takovém případě by účel exekuce byl splněn rychle, což by vedlo k zastavení exekučního řízení a při výkladu § 254 odst. 2 zákona zastávaného žalobkyní k nižšímu úroku pokrývajícimu pouze dobu trvání exekuce bez ohledu na to, kdy neoprávněně vymožená daň byla vrácena. Při rychlém zpeněžení majetku by proto vznikl daňovému subjektu nárok na nižší úrok a prospěch z protiprávního jednání by namísto daňového subjektu měl správce daně. Proto nemůže obstát argumentace žalobkyně. Tato argumentace sice míří na porušení zásady rychlosti správy daní, avšak je zapotřebí vzít v úvahu řádný postup správce daně při realizaci exekuce.

27. Pro výklad žalobkyně nesvědčí ani poukaz na spolupráci se správcem daně v souvislosti se zpeněžením exekvovaného majetku. Provedení exekuce movitých věcí předpokládá provést několik úkonů, například takový majetek ocenit a vydražit. Teprve úhradou věcí prodaných v exekuci dochází k úhradě nesprávně stanovené daně a od tohoto data vzniká daňovému subjektu nárok na úrok.
28. Právní názor žalobkyně o tom, že úrok nemusí pokrýt škodu, která daňovému subjektu vznikla, považuje soud za správný a není v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu označeného na straně 4 žaloby. Přiznáním úroku je nepochybně sledováno pokrýt vzniklou škodu nemožností nakládat s finančními prostředky, doba úročení však musí pokrývat období, kdy tyto prostředky byly v držení správce daně, přičemž tato doba se nemusí krýt s dobou trvání exekuce, naopak může být kratší. I pro tento důvod nelze dobu trvání úročení ztotožňovat s dobou vedení exekučního řízení. Skutečnost, že úrok ve smyslu § 254 daňového řádu nemusí pokrýt celkovou škodu vzniklou daňovému subjektu, vyplývá z ustanovení § 254 odst. 6 zákona, které předpokládá v souvislosti s nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně též vznik další škody, která může být vymáhána. Z přiznané náhrady škody podle zák. č. 82/1998 Sb. se pak přiznaný úrok odečte. Z uvedeného předpisu je proto zřejmé, že přiznání úroku veškeré škody kompenzovat nemusí a argumentace použitá v napadeném rozhodnutí neznamená odkázání žalobce s nárokem na náhradu škody na občanskoprávní řízení.
29. Nelze přisvědčit ani argumentaci o přesně vyčíslitelné škodě v okamžiku nařízení exekuce. To platí především v případě, kdy exekuce byla mimo jiné prováděna prodejem movitých věcí, jejichž hodnota se může v době nařízení exekuce a v okamžik její realizace lišit. Škodu proto přesně vyčíslit nelze a v žalobě se neuvádí, z jaké hodnoty movitých věcí by při stanovení úroku tak, jak je žalobcem požadováno, mělo být vycházeno, má-li tato hodnota odpovídat ceně, za jakou věc byla prodána či hodnotě odpovídající ceně věci podle účetnictví žalobce.
30. Soud neshledal, že ustanovení § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu je nejednoznačné právní předpisy, ustanovení § 254 odst. 1 zákona soud nahlíží jako na pravidlo vztahující se na podmínky pro stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně pro všechny subjekty, které splnily daňovou povinnost na základě vadného rozhodnutí. Úprava v následujícím odstavci se pak týká výše úroku, došlo-li k vymožení nesprávně stanovené daně exekučně. Úprava obsažená v odstavci druhém je proto ve vztahu k úpravě obsažené v prvním odstavci speciální a pojednává výlučně o výši úroku.
31. Soud proto uzavřel, že pro důvody uvedené v žalobě není napadené rozhodnutí vadné, proto krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
32. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalobci nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 9. prosince 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu