



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 6. 9. 2018 č. j. 39251/18/5100-41453-712277,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou dne 10. 10. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2018 č. j. 39251/18/5100-41453-712277, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.
2. Napadenému rozhodnutí je vytýkáno, že jako počátek úročené doby nebyl vzat okamžik zahájení exekuce, ale okamžik pozdější vztahující se k exekvovaným částkám. Exekucním titulem se stal zajišťovací příkaz, následovalo vydání exekučních příkazů a zahájení exekuce. Exekuční příkazy byly vydány 18. 12. 2013 a téhož dne došlo k pořízení soupisu, další soupis byl pořízen 18. 2. 2014. Proto exekuce majetku žalobce začala 18. 12. 2013. Odkazuje se na ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, který se vztahuje k exekuci, přičemž podle § 177 odst. 1 zákona je exekuční řízení zahájeno vydáním exekučního příkazu. Proto se dovozuje, že úročená doba začíná běžet dnem 18. 12. 2013. Zvýšený úrok je sankcí pro správce daně za neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu. Materiální dopady vymáhání žalobce pocítil od prvního dne provádění exekuce, protože od tohoto dne bylo znemožněno jeho nakládání s majetkem. Výklad žalovaného je nahlížen jako nesprávný a platí zásada, že nikdo nemůže mít prospěch ze svého protiprávního jednání. Ke zpeněžení žalobcova majetku došlo až s časovým odstupem, avšak žalobce nekladl správci daně žádné překážky a prodlevu při zpeněžení jeho majetku nelze k tíži žalobce přičítat. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je zapotřebí vztáhnout na všechny případy neoprávněného vymáhání a daňový subjekt nelze nutit k podání žaloby podle zák. č. 82/1998 Sb.
3. Jediná částka, která přichází pro rozhodnutí o výši úroku v úvahu, je částka, která byla při exekuci vymožena. Při výkladu příslušného zákonného ustanovení je třeba dát přednost té alternativě, která je pro daňové subjekty příhodnější.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobce při výkladu ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu nepřihlíží k tomu, co uvádí se v § 254 odst. 1 téhož zákona. Daný předpis je zapotřebí vykládat ve vzájemné souvislosti a konkrétní odstavec obsahuje modifikaci pro výši úroku za neoprávněně vedené exekuční řízení. Z ustanovení § 254 odst. 1 zákona pak plyne, že úrok náleží ode dne úhrady nesprávně stanovené daně. Výše úroku pak nezávisí na rychlosti provádění jednotlivých úkonů správcem daně. Jestliže má daňový subjekt domáhat se náhrady škody podle zák. č. 82/1998 Sb., pak správce daně nemůže mít prospěch ze svého protiprávního jednání, například při porušení zásady rychlosti správy daní. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je nutno vztáhnout na všechny případy, kdy došlo k neoprávněnému vymáhání a vznikla přesně vyčíslitelná škoda. Protože úrok nemusí pokrývat celkovou újmu vzniklou daňovému subjektu, lze pro případ, že ten necítí se úrokem uspokojen, domáhat se náhrady škody podle prve uvedeného zákona. Částka, ze

kteřé by se měl úrok počítat, je právě ta částka, která byla v průběhu exekuce vymořena. Ustanovení § 254 zákona slouží k náhradě škody, která daňovému subjektu vznikla v důsledku nemožnosti nakládat s finančními prostředky, nikoli pro nemožnost nakládat s majetkem. Materiální dopady exekuce, skutečnost, že daňový subjekt je 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 rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Ustanovení § 254 zákona není nejednoznačné, výklad tohoto předpisu je jasný a logický, je souladný s judikaturou a odpovídá správní praxi správců daně.

5. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.
6. 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 vymoření daně podle zajišťovacího příkazu byly vydány téhož dne exekuční příkazy na prodej movitých věcí, příkázání pohledávky z účtu a příkázání 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.
7. 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.
8. Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště ve Vimperku vydal dne 21. 12. 2017 rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že úrok byl přiznán za dobu od připsání úhrady daně do dne splatnosti dodatečných platebních výměrů, to je od 20. 12. 2013 do 22. 7. 2014.
9. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal a poukázal na to, že úročená doba začíná běžet od 18. 12. 2013. V doplnění odvolání vyjádřil nesouhlas s ukončením úročené doby, která nemohla skončit vydáním dodatečných platebních výměrů, jestliže daň je stanovena právní mocí těchto rozhodnutí.
10. V průběhu odvolacího řízení byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem žalované. K této písemnosti žalobce podal vyjádření.
11. Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, jímž bylo prvostupňové rozhodnutí změněno tak, že úrok byl žalobci přiznán za dobu od připsání vymořených částek na účet správce daně do doby jejich vrácení žalobci případně převedení na úhradu jiného nedoplatku žalobce. Odvolací námitce o tom, že úročená doba začala od 18. 12. 2013,

nebylo vyhověno, protože ustanovení § 254 odst. 1 zákona umožňuje úrok přiznat ode dne úhrady nesprávně stanovené daně a tuto úpravu je zapotřebí vzít v úvahu i při aplikaci § 254 odst. 2 zákona. Ten se vztahuje na stanovení výše úroku z částky vymožené v exekučním řízení. Úročena je částka, kterou daňový subjekt uhradil. Ustanovení § 254 odst. 2 zákona pouze modifikuje výši úroku pro případ neoprávněně vedeného exekučního řízení. Institut úroku z neoprávněného jednání byl zaveden za účelem rychle nahradit škodu způsobenou neoprávněným postupem správce daně v nalézacím řízení nebo v řízení při placení daní a tím omezit vedení komplikovaného řízení o náhradě škody. Úrok se poskytuje za to, že daňovému subjektu bylo znemožněno nakládat s finančními prostředky. Neřeší situaci, která daňovému subjektu vznikla v souvislosti se zabavením a zpeněžením majetku. Úrok z neoprávněného jednání správce daně nenahrazuje škodu vzniklou tím, že daňovému subjektu bylo znemožněno nakládat s jeho majetkem před zpeněžením. To lze dovodit z § 254 odst. 6 daňového řádu a nepřímě též z § 254 odst. 3 zákona. Úrok nelze přiznat za dobu, kdy nedošlo ke zpeněžení majetku, ale jeho zadržení.

12. 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.
13. Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o úroku z nesprávného jednání správce daně. Mezi účastníky je na sporu počátek úročené doby. Žalobce 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.
14. 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.
15. 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.
16. 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.

17. Předpokládá-li § odst. 1 zákona úrok přiznat od vymožení daně, pak úrok nelze přiznat od zahájení exekučního řízení, ani pro okolnost, že stejný den, kdy jsou exekuční příkazy datovány, došlo k soupisu majetku žalobce. 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 včasné 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.
18. 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 žalobcem 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 uplatněná žalobcem v bodě 31 a 32 žaloby. Tato argumentace sice míří na porušení zásady rychlosti správy daní, avšak je zapotřebí vzít v úvahu řádný postup správce daně při realizaci exekuce.

19. Pro výklad žalobce nesvědčí ani poukaz na spolupráci žalobce 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.
20. Právní názor žalovaného o tom, že úrok nemusí pokrýt škodu, která daňovému subjektu vznikla, považuje soud za správný a nikterak se nepřičítá citaci z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu označeného na straně 5 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.
21. Nelze přisvědčit ani argumentaci o přesně vyčíslitelné škodě v okamžiku nařízení exekuce. To platí především za situace, 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.
22. Žalobce vyjadřuje dále nesouhlas s argumentací uplatněnou v odůvodnění napadeného rozhodnutí ustanovením § 254 odst. 3 daňového řádu. Ze strany 10 a 11 napadeného rozhodnutí je patrné, že tato argumentace byla využita v zájmu vypořádání účelu přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný vyložil, že ve smyslu rozhodování Nejvyššího správního soudu se úrok poskytuje za to, že daňovému subjektu bylo znemožněno nakládat s finančními prostředky. Ve smyslu uvedené judikatury se dovozuje, že úrokem není pokryta situace, kdy daňovému subjektu byl zabaven majetek, k jehož zpeněžení došlo s časovým odstupem. Názor, že úrok nepokrývá veškerou vzniklou škodu, pak žalovaný opírá nejen o ustanovení § 254 odst. 1, ale též o § 254 odst. 3 daňového řádu. Úsudek žalovaného o tom, že není zřejmé, z jaké hodnoty majetku by měl úrok být vypočítán, je správný, protože tu přichází v úvahu možnost rozdílu mezi hodnotou sepsaného majetku a hodnou, za jaký byl následně prodán. Argument, že by to

měla být hodnota exekucí vymožená, se poprvé objevuje až v žalobě, v průběhu řízení tato argumentace využita nebyla a žalovaný se proto neměl důvod takovým návrhem zabývat. Jestliže se může počáteční hodnota sepsaného movitého majetku postiženého exekucí lišit od hodnoty, za kterou byl exekucí postižený majetek realizován, pak tu stále vzniká prostor pro možnost uplatnit nárok na náhradu škody postupem podle zák. č. 82/1998 Sb.

23. Soud neshledal, že ustanovení § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu představují nejednoznačné právní předpisy. ustanovení § 254 odst. 1 zákona soud nahlíží jako 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 následující normě se pak týká rozsahu 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. Právě pro jednoznačnost daných právních předpisů není přiléhavá argumentace nálezy ústavního soudu, jak je žalobcem uvedena na straně 6 žaloby.
24. Soud proto uzavřel, že pro důvody uvedené v žalobě není napadené rozhodnutí vadné.
25. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
26. 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 ve dvou vyhotoveních 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). Připadne-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 2. dubna 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu