



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost, IČO X**
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 17. 9. 2021, č.j. 34692/21/5100-41453-712277,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2017, č.j. 2270635/17/2216-50522-302330, a to tak, že žalobkyni byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 ve výši 6 403 455 Kč. K přiznání tohoto úroku došlo z důvodu zrušení zajišťovacího příkazu ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1957831/13/2209-25200-305824, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, a současně také z důvodu zrušení rozhodnutí o odvolání ze dne 23. 9. 2015, č.j. 30845/15/5300-22444-711307, kterým byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 22. 7. 2014. Uvedené rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které se později staly namísto zajišťovacího příkazu exekučními tituly, bylo pro nezákonnost zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č.j. 2 Afs 155/2016-70.
2. Částky úročené prostřednictvím žalovaného rozhodnutí byly získány na základě exekučních příkazů ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1962653/13/2209-25200-305824 na prodej movitých věcí, ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1962778/13/2209-25200-305824 na příkázání pohledávky z účtu, ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1962794/13/2209-25200-305824 na příkázání pohledávky z účtu, ze dne 30. 6. 2016, č.j. 1541828/16/2209-25200-303504 na příkázání jiné peněžité pohledávky a ze dne 3. 5. 2017, č.j. 1280010/17/2209-25200-303504 na příkázání jiné peněžité pohledávky.
3. V rámci exekuce prodejem movitých věcí byly získány částky: 383 000 Kč, 726 007,54 Kč, 43 500 Kč, 900 000 Kč, 483 485,70 Kč, 1 106 674 Kč, 41 194 Kč, 1 052 783,16 Kč, 444 667 Kč, 2 670 668 Kč a 600 000 Kč.
4. V rámci exekuce příkázáním pohledávky z účtu byly získány částky – 581 786,04 Kč, 2 800 689,19 Kč, 7 276 741,80 Kč, 697 099,41 Kč a 13 403,27 Kč.
5. V rámci exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky byly získány částky – 13 890 Kč a 268 149,53 Kč.
6. Takto získané peněžní prostředky v celkové výši 20 103 739,44 Kč byly užity na částečnou úhradu samotné daně (169 640 330 Kč).
7. Žalovaný v intencích závěrů rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č.j. 3 Afs 155/2019 - 40, který v obdobné věci rozhodoval o počátku úročné doby v případě vymožených nákladů a hotových výdajů exekučního řízení, stanovil datum

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

počátku běhu úročné doby ke dni, kdy byly vydány exekuční příkazy a bylo tak zahájeno exekuční řízení dle § 178 odst. 1 daňového řádu.

8. Konec této úročné doby žalovaný určil v případě exekuce prodejem movitých věcí ve vztahu ke každému jednotlivému exekučnímu řízení provedenému prodejem movitých věcí zvlášť, a to vždy k okamžiku, kdy na základě příklepu došlo k ukončení exekuce každé jednotlivé dražené movité věci. V případě exekuce příkázáním pohledávky z účtu (v případě žalobce šlo o 2 poskytovatele bankovních služeb) určil žalovaný konec úročné doby vždy k poslednímu dni šestiměsíční lhůty, po kterou lze exekvovat finanční prostředky z bankovního účtu dlužníka ve smyslu § 190 odst. 2 daňového řádu. V případě exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky (ve 2 případech) byl konec úročné doby stanoven vždy ke dni, kdy byla exekučním příkazem postižená částka buďto zcela či částečně vymožena avšak s tím, že k vymožení celé částky nedošlo a v jejím vymáhání se již z důvodů na straně poddlužníka nepokračovalo. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že v případě takové exekuce, kdy je vydáváno několik exekučních příkazů realizovaných různými způsoby provedení exekuce, neexistuje jediné rozhodnutí, jímž by byla tato exekuční řízení ukončena. Z tohoto důvodu připadá konec běhu úročné doby ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu na jiné datum, které odpovídá konkrétnímu datu, kdy byla exekuce reálně ukončena, a to dle výsledku toho kterého exekučního řízení.
9. Úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu napadeným rozhodnutím posuzován nebyl, neboť příslušný k takovému posouzení je prvostupňový orgán. Pokud by žalovaný o úroku dle § 254 odst. 1 rozhodoval, popřel by tím princip dvojinančnosti daňového řízení.

II. Obsah žaloby

10. Žalobkyně se shora nastíněným postupem žalovaného nesouhlasí a uvádí, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné, když žalovaný nechal v potaz okamžik celkového ukončení exekuce, nýbrž okamžik dřívější, a to právě ve vztahu ke každé jednotlivé částce exekvované na základě jednotlivých exekučních příkazů. Žalobkyně poukázala na to, že dne 23. 3. 2018 podala návrh na zastavení exekuce, a to na základě aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, v důsledku tohoto návrhu bylo správcem daně vydáno celkem 11 rozhodnutí o zastavení exekuce, přičemž za podstatné pro nyní projednávanou věc žalobkyně považuje rozhodnutí o zastavení exekuce ze dne 15. 5. 2018, č.j. 1345952/18/2209-00540-303504, která byla zahájena exekučním příkazem ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1963184/13/2209-25200-305824 na prodej movitých věcí. Exekuce tak v případě žalobkyně trvala od 18. 12. 2013 do 15. 5. 2018.
11. Konec úročné doby tak byl dle žalobkyně žalovaným určen nesprávně. K tomu žalobkyně cituje z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č.j. 3 Afs 155/2019-40 a uvádí, že v jejím případě nebyla daň prostřednictvím exekuce vymožena, když exekucí bylo získáno pouze 21 335 781,79 Kč z celkové dlužné částky ve výši 169 640 330 Kč. K pravomocnému ukončení exekuce došlo tak dle žalobkyně až dne 15. 5. 2018, kdy bylo vydáno shora zmiňované rozhodnutí o zastavení exekuce.

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

Dle názoru žalobkyně jí tak náležel úrok z neoprávněně vedeného exekučního řízení v období od 18. 12. 2013 do 15. 5. 2018. Žalobkyně po celou tuto dobu pocítovala zásah do svého vlastnického práva, a to bez ohledu na faktický okamžik výtěžku každé jednotlivé dílčí exekuce.

12. Žalobkyně se rovněž neztotožnila s postupem žalovaného, který nerozhodl o úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ačkoli se jedná o ten samý úrok jako v případě odst. 2. Postup žalovaného je tak dle žalobkyně v rozporu se zásadou hospodárnosti daňového řízení. Ze všech uvedených důvodů je navrhopáno žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech o způsobu, jakým je zapotřebí určit konec úročné doby neoprávněně vedeného exekučního řízení. Vysvětlil, že tvrzení žalobkyně ohledně jediného okamžiku ukončení exekuce je nesprávné. Daňový řád totiž nezná institut či typové rozhodnutí, jímž by jednak byla zahájena daňová exekuce, aniž by byl zvolen způsob jejího provedení, a především nezná institut či typové rozhodnutí, kterým by byla exekuce jako taková ukončena. Pokud je rozhodnutí o ukončení exekuce vůbec vydáváno (§ 181 odst. 2 daňového řádu), pak se jedná vždy o rozhodnutí, které se vztahuje ke konkrétní exekuci, nikoli k exekučnímu řízení jako takovému. K tomu žalovaný připomenul, že v případě některých exekucí se žádné rozhodnutí o jejím ukončení nevydává, a to např. v případě úspěšného ukončení exekuce, kdy je nedoplatek zcela vymožen.
14. Žalobkyni zdůrazňované rozhodnutí o zastavení exekuce ze dne 15. 5. 2018, č.j. 1345952/18/2209-00540-303504, kterým byla zastavena exekuce nařízená exekučním příkazem č.j. 1963184/13/2209-25200-305824 na prodej movitých věcí, bylo vydáno, neboť v rámci tohoto exekučního řízení nebylo vymoženo nic. Z hlediska úroku z neoprávněného vymáhání je tato exekuce zcela bez významu (úrok z 0 Kč je 0 Kč).
15. V souvislosti s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č.j. 5 Afs 9/2020-34 žalovaný uvedl, že v tomto řízení se Nejvyšší správní soud zabýval počátkem běhu úročné doby neoprávněného vymáhání. Závěry kasačním soudem v tomto směru přijaté žalovaný plně respektoval. Kasační soud se však dle žalovaného již blíže nezabýval specifiky a detaily týkajícími se ukončení exekučního řízení, které může např. jako neúspěšné skončit ze zákona či naopak jako úspěšné může být ukončeno bez vydání jakéhokoli rozhodnutí.
16. Pokud by žalovaný přistoupil na konstatování žalobkyně, že k ukončení exekučního řízení nedošlo, když celková vymáhaná částka vymožena nebyla, pak by exekuce dodnes ukončena nebyla. Takový argument žalobkyně považuje žalovaný za nesmyslný, neboť exekuce nemůže nadále probíhat, pokud daňový subjekt nedisponuje dostatečným majetkem k uhrazení daňového nedoplatku.

17. K námitce týkající se porušení zásady hospodárnosti řízení, která měla být žalovaným porušena, když nerozhodl též o úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, žalovaný setrval na svých závěrech o správnosti svého postupu. Pokud by žalovaný rozhodl i o tomto úroku, byl by prvním orgánem, který by tuto otázku posuzoval, čímž by byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Dle žalovaného by o této otázce mělo být rozhodnuto správcem daně, neboť ten o tomto úroku dosud nerozhodoval, a to z důvodu odlišné původní praxe daňových orgánů, která ve vztahu k úroku dle odst. 1 byla do doby vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 155/2019 – 40 jiná.
18. Žalovaný shrnul, že žalobní argumentace nemá oporu v právní úpravě, a proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

19. Žalobkyně se v replice k vyjádření žalovaného nejprve pohoršeně vymezila proti obrátům užívaným žalovaným. K věci samé žalobkyně s odkazem na konkrétní exekuční příkazy uvedla, že exekuce je proti ní vedena i v době podání žaloby a ta tudíž neustále čelí jejím negativním materiálními důsledkům. Žalobkyně s odkazem na dikci § 254 odst. 2 daňového řádu zopakovala, že jí úroky náleží za celou dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, tedy za celou dobu, co je vedena exekuce, bez ohledu na jednotlivá formálně oddělená exekuční řízení.
20. Žalovaný v duplice nejprve reagoval na zmíněné pohoršení žalobkyně a k věci samé uvedl, že replikou uváděné odkazy na jiné exekuční příkazy nejsou pro věc nyní projednávanou relevantní, neboť období, která jsou danými exekučními příkazy postížena, nejsou napadeným rozhodnutím řešena. Žalovaný setrval na svých závěrech, jež jsou stručně přiblíženy shora, a k těmto uvedl, že replikou uváděné závěry by vedly k tomu, že by exekuce dosud ukončena nebyla, o úroku by tak nebylo možné rozhodnout, a tudíž by nebylo možno vést tento spor.

V. Právní hodnocení krajského soudu

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť obě strany sporu s takovým postupem vyjádřily souhlas.
22. Žaloba není důvodná.
23. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se ztotožnil se závěry žalovaného, dle nichž je zapotřebí za konec úročné doby neoprávněně vedeného exekučního řízení považovat ukončení každého jednotlivého exekučního řízení zahájeného na základě exekučního příkazu a provedeného způsobem tímto příkazem specifikovaným. V podrobnostech proto lze odkázat na žalobou napadené rozhodnutí. K tomu soud dodává, že se zabýval pouze meritem věci, aniž by jakkoli hodnotil vhodnost obrátů užitých ve vyjádření k žalobě žalovaným.

24. Spornou otázkou ve věci nyní projednávané je konec úročné doby ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. V tomto směru proti sobě stojí tvrzení žalobkyně, dle které je zapotřebí konec úročné doby vztáhnout k datu ukončení exekuce, ke kterému dle žalobkyně došlo dne 15. 5. 2018, kdy bylo ve vztahu k exekučnímu řízení vedenému na základě exekučního příkazu č.j. 1963184/13/2209-25200-305824 vydáno usnesení o zastavení exekuce. Naproti tomu žalovaný je toho názoru, že ukončení exekučního řízení je třeba vztahovat ke každému exekučnímu řízení vedenému na základě každého jednotlivého exekučního příkazu zvlášť, a to s ohledem na způsob, jakým každá tato jednotlivě nařízená exekuce byla ukončena. Dle žalovaného neexistuje jediný způsob ukončení exekučního řízení, jak tvrdí žalobkyně.
25. Krajský soud na tomto místě připomíná, že otázka týkající se úročné doby v případě neoprávněného vedení exekučního řízení ve věci žalobkyně byla řešena Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 9/2020 a sp. zn. 3 Afs 155/2019. Předmětem těchto řízení ovšem nebyl konec této úročné doby, nýbrž její počátek. Kasační soud v uvedených řízeních konstatoval, že úročná doba počíná běžet již okamžikem zahájení vedeného exekučního řízení, tedy vydáním exekučního příkazu (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Stanovení konce této úročné doby nebylo předmětem daného řízení, Nejvyšší správní soud se touto otázkou proto blíže nezabýval a pouze obecně uvedl, že úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu náleží za dobu exekučního řízení, od jeho zahájení až do jeho pravomocného skončení.
26. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je v daňovém řádu řešen ust. § 254 odst. 1, podle kterého *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 uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. A dále ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že 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.** (důraz doplněn)*
27. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 11. 2016, č.j. 7 Afs 299/2015-61: „Rozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, spočívá v tom, že podle prvního odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně (rovina nalézací), zatímco podle druhého odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné vymáhání (rovina platební).“ Kasační soud v témže rozhodnutí dále s odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu uvedl, že účelem sankce v podobě dvojnásobného úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu je zajištění ochrany před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, které vymáhání představuje.

28. Daňová exekuce se dle § 178 daňového řádu zahajuje vydáním exekučního příkazu, po jehož doručení nastupují účinky *arrestatoria* a *inhibitoria*, daňový subjekt je tak od tohoto okamžiku ve svém vlastnickém právu omezen. Prostřednictvím exekučního příkazu správce daně dále určí, jakým způsobem bude daňovou exekuci provádět, a to: srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitých věcí.
29. Není vyloučeno, aby správce daně v daňovém exekučním řízení vydal více exekučních příkazů postihujících různé majetkové hodnoty a prováděl tak daňovou exekuci více způsoby. V takovém případě je exekuční řízení zahájeno vydáním každého jednotlivého exekučního příkazu, kterým se stanoví zvláštní způsob provedení daňové exekuce.
30. Každé takto zahájené exekuční řízení může být ukončeno různými způsoby, a to vždy s ohledem na skutkový průběh daného exekučního řízení. Jak vyplývá z komentovaného znění § 177 daňového řádu, daňová exekuce se od výkonu rozhodnutí dle občanského soudního řádu liší právě formálním ukončením, kdy daňová exekuce může být ukončena *ex lege*, tzn. ze zákona bez vydání finálního rozhodnutí. Příkladem může být ukončení exekučního řízení v případě exekuce srážkami ze mzdy, která končí uspokojením oprávněného a není ji třeba formálně zastavovat. (Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s.)
31. V této souvislosti lze zmínit závěry Nejvyššího soudu v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3516/2006, které jsou z hlediska podobnosti exekučních institutů plně aplikovatelné i na projednávanou daňovou exekuci, kde tento soud uvedl: „*S námitkou dovolatele, že vymožení pohledávky, jejího příslušenství a nákladů exekuce nemá paušálně (vždy) za následek zánik exekuce (jako celku), je třeba se ztotožnit. Z ustanovení § 51 písm. c) zákona č. 120/2001 Sb. vyplývá, že v takové situaci zaniká pouze pověření exekutora provedením exekuce; závěr, že okolnost uvedená v § 51 písm. c) zákona č. 120/2001 Sb. má rovněž (vždy) za následek zánik exekuce jako celku, nelze ze zákona dovodit. Není totiž vyloučeno, že exekutor vydal v dané exekuci více exekučních příkazů postihujících různé majetkové hodnoty a prováděl tedy exekuci více způsoby. Ve stanovisku ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. Cpjn 200/2005, uveřejněném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. 4, ročník 2006 pod č. 31, Nejvyšší soud v bodě IV. vyložil, že exekuce, v níž bylo vydáno více exekučních příkazů, se podobá situaci více vedených výkonů rozhodnutí, jež se liší jen způsobem výkonu a kde nucené vymožení peněžitého plnění vede k faktickému ukončení výkonu, v němž se tak stalo, pro ostatní však zakládá důvod k jejich ukončení zastavením výkonu podle § 268 odst. 1 písm. g) o. s. ř. Pouze v případě, že exekuce byla vedena na základě exekučního příkazu jen jediným způsobem, má vymožení pohledávky, jejího příslušenství a nákladů exekuce v rámci tohoto způsobu za následek nejen zánik pověření soudního exekutora, ale též zánik exekuce jako takové.*“ (důraz doplněn)
32. Lze shrnout, že daňová exekuce může být vedena na základě několika exekučních příkazů, které určují způsob provedení takové exekuce, každý z těchto exekučních příkazů zahajuje exekuční řízení, které může být ukončeno různými způsoby jako

- např. zastavením exekučního řízení, pokud je dán některý z důvodů dle § 181 odst. 2 daňového řádu, či *ex lege*, pokud dojde k uspokojení oprávněného nebo *ex lege* v případě, kdy je exekuce prováděna příkázáním peněžité pohledávky z účtu a nedojde k úplnému vymožení celé částky (exekuce končí uplynutím 6 měsíců). K zániku celé exekuce jako takové může dojít pouze v případě, kdy je exekuce vedena pouze na základě jediného exekučního příkazu jen jediným způsobem a dojde na základě tohoto exekučního příkazu např. k vymožení pohledávky či k zastavení této exekuce.
33. Projednávaná věc se týká exekučního řízení vedeného na základě několika exekučních příkazů, jimiž byla exekuce nařízena různými způsoby jejího provedení. Exekučním příkazem ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1962653/13/2209-25200-305824 byla nařízena daňová exekuce prodejem movitých věcí. Ve dnech 18. 12. 2013 a 18. 2. 2014 byl proveden soupis movitých věcí žalobkyně (§ 203 daňového řádu), které byly následně v souladu s § 210 daňového řádu prodány v dražbě. Okamžikem udělení příklepu přešlo na vydražitele, který uhradil řádně a včas nejvyšší dražební podání, vlastnické právo k vydraženým věcem (§ 329 odst. 7 občanského soudního řádu ve spojení s § 177 odst. 1 daňového řádu). Vydražením sepsaných movitých věcí byly na úhradu samotné daně získány částky 383 000 Kč, 726 007,54 Kč, 43 500 Kč, 900 000 Kč, 483 485,70 Kč, 1 106 674 Kč, 41 194 Kč, 1 052 783,16 Kč, 444 667 Kč, 2 670 668 Kč a 600 000 Kč.
34. Jak již krajský soud uvedl shora, úrok za neoprávněně vedené exekuční řízení dle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží daňovému subjektu za celou dobu takto neoprávněně vedeného exekučního řízení, a to až do ukončení tohoto exekučního řízení. Smyslem tohoto úroku je sankcionovat správce daně za to, že neoprávněně vedeným exekučním řízením došlo k zásahu do vlastnického práva daňového subjektu. Pokud je nyní řešeným nezákonně vedeným exekučním řízením exekuční řízení vedené na základě exekučního příkazu na prodej movitých věcí, které bylo úspěšně ukončeno dražebním prodejem všech sepsaných movitých věcí, pak k ukončení tohoto exekučního řízení došlo prodejem těchto movitých věcí, tedy v projednávané věci jejich vydražením, resp. právní mocí rozhodnutí o příklepu. S ohledem na skutečnost, že tyto věci nebyly vydraženy jako jeden celek (soubor), nýbrž byly draženy buďto jednotlivě (např. vozidla či přívěsy) nebo po částech (např. soubor tabákových či alkoholických výrobků), byly v průběhu této exekuce (v různých dnech) správcem daně inkasovány různé částky z dražby, jimiž byla pohledávka v podobě vymáhané daně postupně sanována. V důsledku tohoto postupu proto nedošlo k ukončení exekučního řízení prodejem movitých věcí v jediný den, kdy by byly prodány veškeré movité věci najednou, nýbrž v různých dnech podle toho, kdy k vydražení té které movité věci či souboru těchto věcí došlo. K ukončení exekučního řízení prodejem movitých věcí tak došlo vždy ke dni, kdy byl udělen příklep v dražbě movitých věcí (§ 329 odst. 7 občanského soudního řádu), a to i s ohledem na skutečnost, že následné rozvrhové jednání a případné uspokojování dalších přihlášených pohledávek se již nekonalo. Proto žalovaný postupoval správně, když ukončení nezákonně vedeného exekučního řízení vztáhnul vždy k okamžiku právní moci rozhodnutí o udělení příklepu, a to vždy ve vztahu k draženým movitým věcem, z jejichž výtěžku byla postupně uspokojována pohledávka správce daně v podobě daně z přidané hodnoty. Takový postup nelze shledat příliš formalistickým, jak bez bližšího odůvodnění tvrdí

žalobkyně, neboť se jedná o jediný možný způsob určení konce exekučního řízení prováděného prodejem více movitých věcí.

35. Stejný závěr pak lze učinit i v případě exekučního řízení prováděného příkázáním pohledávek z účtů. V případě žalobkyně byly vydány dva exekuční příkazy: č.j. 1962778/13/2209-25200-305824, proti kterému bylo podáno odvolání, které bylo zamítnuto a tento exekuční příkaz nabyl právní moci, o čemž byl poskytovatel platebních služeb vyrozuměn den 3. 7. 2014; a č.j. 1962794/13/2209-25200-305824, proti kterému bylo podáno odvolání, které bylo zamítnuto a tento exekuční příkaz nabyl právní moci, o čemž byl poskytovatel platebních služeb vyrozuměn den 4. 7. 2014. Ode dne těchto vyrozumění pak dle § 190 daňového řádu počala běžet šestiměsíční lhůta, po kterou poskytovatel platebních služeb nesměl vyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka či jiné transakce, a veškeré peněžní prostředky z účtu žalobkyně měly být odepsány ve prospěch správce daně. Správce daně takto postupně získal částky 581 786,04 Kč, 2 800 689,19 Kč, 7 276 741,80 Kč, 697 099,41 Kč a 13 403,27 Kč. Exekuční řízení vedená na základě zmiňovaných exekučních příkazů byla ukončena posledním dnem šestiměsíčních lhůt plynoucích ode dne 3. 7. 2014 (3. 1. 2015) a ode dne 4. 7. 2014 (4. 1. 2015). Žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud konec úročné doby dle § 254 odst. 2 daňového řádu určil k posledním dnům šestiměsíční lhůty, po kterou byla postižena uvedená majetková práva žalobkyně, neboť právě k těmto dnům byla ze zákona ukončena daňová exekuce prováděná příkázáním pohledávky z účtů žalobkyně.
36. Ani způsob určení ukončení exekučního řízení prováděného příkázáním jiné peněžité pohledávky nelze shledat vadným. Tato exekuce byla realizována dvěma exekučními příkazy č.j. 1280010/17/2209-25200-303504, kterým byla vymožena částka 13 890,80 Kč (pohledávka žalobkyně vůči Ministerstvu financí ČR ve výši 13 890,80 Kč) a č.j. 1541828/16/2209-25200-303504, kterým byla vymožena částka 268 149,53 Kč (pohledávka žalobkyně ve věci odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem ve výši 737 521,92 Kč). Obě exekuční řízení byla ukončena ke dni vymožení uvedených částek – 12. 5. 2017 a 20. 7. 2016. V případě poslezně uvedené vymožené částky nebyla vymožena celá exekučním příkazem postižená částka, neboť ke dni 20. 7. 2016 byla poddlužníkem vyplacena ta část pohledávky, která jí mohla být uhrazena, a správce daně v jejím úplném vymáhání nepokračoval z důvodů na straně poddlužníka. K tomu soud pro úplnost dodává, že zbylou částku mohl žalovaný vůči poddlužníkovi (nikoli vůči žalobkyni) vymáhat dle § 315 odst. 1 občanského soudního řádu. Vůči žalobkyni tak bylo exekuční řízení ukončeno částečným vymožením postižené částky, ke kterému došlo dne 20. 7. 2016. Pokud tedy jako poslední den exekučního řízení vedeného na příkázání jiné peněžité pohledávky byl uveden den, kdy došlo k vymožení uvedených částek, nelze takový postup shledat jako nezákonný, neboť těmito dny skutečně došlo k ukončení daných exekučních řízení.
37. Žalobní tvrzení o jednotném konci exekuce, které žalobkyně vztáhla k vydání rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 15. 5. 2018, č.j. 1345952/18/2209-00540-303504 (v odvolacím řízení naopak uváděla datum 3. 5. 2018 a v replice k vyjádření žalovaného

pak s odkazem na konkrétní exekvované částky „představující úrok z neoprávněného jednání správce daně“ dokonce uvedla, že k ukončení exekuce dosud nedošlo), není s ohledem na výše uvedené správné. Tímto rozhodnutím navíc byla zastavena exekuce vedená na základě exekučního příkazu ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1963184/13/2209-25200-305824 na prodej movitých věcí. Na základě tohoto exekučního příkazu však k žádnému prodeji movitých věcí nedošlo, výtěžek z této exekuce je tudíž nulový, a proto z něj nemůže žalobkyni vzniknout ani nárok na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č.j. 7 Afs 354/2019-25). Pro projednávanou věc je naopak podstatné, že nároky oprávněného (správce daně) na úhradu samotné daně byly sanovány v jiném exekučním řízení, a to exekučním řízením vedeným na základě exekučních příkazů - na prodej movitých věcí ze dne 18. 12. 2013, č.j. 1962653/13/2209-25200-305824, příkázáním pohledávek z účtů žalobkyně - č.j. 1962778/13/2209-25200-305824 a č.j. 1962794/13/2209-25200-305824 a příkázáním jiné peněžité pohledávky - č.j. 1280010/17/2209-25200-303504 a č.j. 1541828/16/2209-25200-303504, vlastnická práva žalobkyně byla zasažena právě na základě těchto neoprávněně vedených exekučních řízení.

38. K namítané nehospodárnosti postupu žalovaného, který v napadeném rozhodnutí nerozhodl o úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu s odůvodněním, že by tím byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, neboť žalovaný by byl jediným orgánem, který by o těchto úrocích rozhodoval, lze uvést, že takový postup žalovaného nelze označit za nezákonný, zasahující do veřejných subjektivních práv žalobkyně. K uvedené námitce lze konstatovat, že správce daně o úroku za své nezákonné jednání při stanovení daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu nerozhodoval, a proto je třeba přisvědčit žalovanému, že jeho povinností bylo na základě odvolání žalobkyně rozhodnout toliko o nároku žalobkyně na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu, který byl předmětem prvoinstančního daňového řízení. Pokud by žalovaný rozhodoval též o úroku dle odst. 1, upřel by tak žalobkyni odvolací právo ve vztahu k tomuto úroku, o němž by jinak mělo být rozhodováno prvostupňovým daňovým orgánem. K tomu je třeba dodat, že v řízení, v němž bylo vymáháno příslušenství daně (rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, č.j. 35029/21/5100-41453-712277), prvostupňový orgán svým rozhodnutím postihl úročnou dobu dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ačkoli ji zahrnul pod úrok dle § 254 odst. 2 téhož zákona, proto žalovaný na uvedené prvostupňové rozhodnutí reagoval na základě odvolání žalobkyně i co do úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu, kdy tuto dobu pouze vymezil v souladu se závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 155/2019 - 40. Z vyjádření žalovaného se navíc podává, že o nároku žalobkyně na úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k vymáhané dani bude správcem daně rozhodnuto, proto nelze konstatovat, že by jí tento nárok byl napadeným rozhodnutím upřen.

VI. Závěr a náklady řízení

39. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 15. února 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.