



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobců:

I) Tabák Plus, spol. s r. o.

sídlem Nové sady 606/40, Staré Brno, 602 00 Brno

zastoupen společností Rödl & Partner Tax, k.s.

sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

II) JUDr. J. Š.

sídlem X

zastoupen společností Rödl & Partner Tax, k.s.

sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44536/20/5100-41456-711929,

takto:

I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 8/2021 a sp. zn. 31 Af 20/2021 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 31 Af 8/2021.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44536/20/5100-41456-711929, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci I) Tabák Plus, spol. s r.o. na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám zástupce společnosti Rödl & Partner Tax, k.s., se sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalobci II) JUDr. J. Š. se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 2. 2. 2021 se žalobce I) domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44536/20/5100-41456-711929 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 8. 1. 2020, č. j. 211226/19/4300-12715-107540 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správní orgán prvního stupně přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až říjen 2011, srpen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013, leden 2014 a březen 2014 až červen 2014 na základě zajišťovacích příkazů ze dne 04. 8. 2015, č. j. 175052/15/4000-50715-50520, č. j. 175057/15/4000-50715-50520, č.j. 175071/15/4000-50715-50520, č.j. 175075/15/4000-50715-50520, č.j. 175079/15/4000-50715-50520, č. j. 175082/15/4000-50715-50520, č. j. 175087/15/4000-50715-50520, č. j. 175093/15/4000-50715-50520, č. j. 175094/15/4000-50715-50520, č. j. 175096/15/4000-50715-50520, č. j. 175097/15/4000-50715-50520, č. j. 175100/15/4000-50715-50520, č. j. 175103/15/4000-50715-50520, č. j. 175108/15/4000-50715-50520, č. j. 175109/15/4000-50715-50520, č. j. 175112/15/4000-50715-50520, č. j. 175113/15/4000-50715-50520, č. j. 175114/15/4000-50715-50520, č. j. 175115/15/4000-50715-50520, č. j. 175118/15/4000-50715-50520, č. j. 175119/15/4000-50715-50520, č. j. 175121/15/4000-50715-50520, č. j. 175123/15/4000-50715-50520, č. j. 175124/15/4000-50715-50520, č. j. 175126/15/4000-50715-50520, č. j. 175128/15/4000-50715-50520, č. j. 175130/15/4000-50715-50520, č. j. 175133/15/4000-50715-50520 a č. j. 177144/15/4000-50715-50520, (společně dále jako „zajišťovací příkazy“) v celkové výši 2 695 545 Kč.
2. Zrušení napadeného rozhodnutí se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 30. 3. 2021 domáhá také žalobce II), insolvenční správce majetku žalobce I).

II. Obsah žalob

3. Žalobci předně namítají, že výpočet úroku č. 1 je nesprávný, neboť vymožená částka je úročena do dne 24. 11. 2015. Předmětné dodatečné platební výměry přitom nabyly právní moci až dne 9. 6. 2016, kdy se konalo zvláštní přezkumné jednání dle § 190 a násl. insolvenčního zákona. Žalobci I) proto měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně až do dne 9. 6. 2016, neboť teprve k tomuto datu zanikla účinnost zajišťovacích příkazů, jejichž nezákonnost byla posléze konstatována ze strany žalovaného.
4. Na druhém místě žalobci namítají, že správce daně byl povinen vydat částku jistoty uvedenou v příloze výpočet úroku č. 1 do majetkové podstaty žalobce I). Správce daně však neoprávněně použil zajištěnou částku na nedoplatek daně.

5. Na třetím místě žalobci zdůrazňují, že exekuci majetku náležejícího do majetkové podstaty nelze provést a správce daně je povinen vydat insolvenčnímu správci všechny věci a práva, které doposud zajistil. Navíc vzhledem k tomu, že správce daně doposud nevydal zajištěné finanční prostředky, náleží žalobci kromě úroku z neoprávněného jednání správce daně též úrok z vratitelného přeplatku, který stále narůstá.
6. Na čtvrtém místě žalobci upozorňují na nedávné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. 3 Afs 155/2019, ve kterém judikoval, že za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení je třeba považovat dobu počínající jeho zahájením dle § 178 odst. 1 daňového řádu, tj. od vydání exekučního příkazu, až do jeho pravomocného skončení. Z tohoto důvodu náleží žalobci I) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu počítaný již od zahájení daňové exekuce a nikoli až ode dne vymožení jednotlivých částek jistoty. Výpočet úroku č. 1, č. 2 ani č. 3 tak není správný, neboť správce daně chybně určil rozhodný den, od kterého měl být úrok přiznán.

III. Vyjádření žalovaného

7. Dne 16. 9. 2021 bylo krajskému soudu doručeno vyjádření žalovaného k žalobě podané žalobcem I). K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že žalobce argumentací fakticky brojí proti dodatečným platebním výměřům. Žalovanému však nepřísluší konstatovat v rámci postupu podle § 254 daňového řádu nezákonnost rozhodnutí, resp. neoprávněnost vymáhání. V posuzované věci se daň stala splatnou v souladu s vydanými dodatečnými platebními výměry dne 24. 11. 2015 a k tomuto dni byla částka vymožená v zajišťovací exekuci odpovídající částkám uvedeným v příloze výpočet úroku č. 1 převedena na úhradu daně stanovené platebními výměry.
8. K druhému žalobnímu bodu zopakoval, že o samotné existenci neoprávněného jednání nelze rozhodovat v rámci postupu podle § 254 daňového řádu. Ta byla konstatovaná pouze ve vztahu k zajišťovacím příkazům. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 69/2017 - 81 ze dne 12. 6. 2018, kterým žalobce dokládá, že složení jistoty na základě zajišťovacího příkazu není platbou daně, považuje žalovaný za nepřipadný i proto, že z něho žalobcem uvedený závěr nelze činit. Žalovaný proto trvá na svém závěru, že prostředky zajištěné ke splnění povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem se ke dni zániku jeho účinnosti coby přeplatky použijí na úhradu daňové povinnosti stanovené dodatečnými platebními výměry.
9. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že směřuje k tvrzené existenci dalších „nesprávností“ v postupu správce daně, které nemohly být správcem daně ani žalovaným nikterak zohledněny. K argumentaci týkající se vydání zajištěných prostředků do majetkové podstaty odkázal na napadené rozhodnutí.
10. Ke čtvrtému žalobnímu bodu dodal, že má za to, že účelem § 254 daňového řádu je paušalizovaná náhrada nesporně vzniklé škody. Nejvyšším správním soudem zastávaný výklad dotčeného ustanovení pak prakticky ve všech případech snad jen s výjimkou Nejvyšším správním soudem řešené mobiliární exekuce může vést k přiznání úroku, který významně převyšuje skutečně vzniklou škodu. Žalovaný má za to, že takový výklad dotčeného ustanovení nemůže být v souladu s jeho smyslem.
11. Obsahově shodné vyjádření žalovaného bylo krajskému soudu doručeno také k žalobě podané žalobcem II).

IV. Repliky žalobců

12. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce I) replikou doručenou krajskému soudu dne 15. 12. 2021. Uvedl, že je to primárně správce daně, kdo má povinnost stanovit daň včetně jejího příslušenství ve správné výši. Žalobce již v žalobě jasně vymezil, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodu nesprávně stanovené výše přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to z důvodu nesprávné aplikace příslušných norem. Odmítl proto názor žalovaného, že svou žalobní argumentací mířil k přezkumu zákonnosti dodatečných platebních výměrů. Na závěr repliky žalobce zdůraznil, že judikatura Nejvyššího správního soudu, kterou citoval, je pro žalovaného závazná.
13. Obsahově shodná replika byla dne 14. 1. 2022 krajskému soudu doručena také od žalobce II).

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud na základě včas podaných žalob přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobách soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
15. Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. Nad 36/2021 – 35, byla krajskému soudu přikázána věc vedená u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 61 Af 2/2021 týkající se žaloby žalobce II) proti žalovanému, neboť osud obou žalob je vzájemně provázaný, a je proto žádoucí, aby byly posouzeny společně a ve stejné době, čehož lze dosáhnout pouze projednáním žalob u stejného soudu. Žalobce I) i žalobce II) se navíc zrušení napadeného rozhodnutí domáhají obsahově shodnými žalobami, a proto krajský soud v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku. Žalobce II) je insolvenčním správcem majetku žalobce I) a oba se zrušení rozhodnutí domáhají ze shodných důvodů. Proto bude dále při posouzení věci krajským soudem v tomto rozsudku používán termín „žalobce“ zahrnující žalobce I) a žalobce II).
16. V úvodu žaloby žalobce polemizuje o její přípustnosti. Správní orgán prvního stupně nepostupoval správně, když o postupu podle § 254 odst. 2 daňového řádu vydal rozhodnutí, proti kterému připustil odvolání. Rozhodnutí se podle § 254 odst. 5 daňového řádu vydává až o námitkách proti postupu správce daně. Žalobce následně postupoval podle poučení správního orgánu prvního stupně a proti prvostupňovému rozhodnutí podal odvolání, přičemž žalovaný tento postup posvětil. Proto má žalobce za to, že je žaloba přípustná, přestože nepodal námitky proti postupu správce daně.
17. Žalobce na nesprávný postup správního orgánu prvního stupně upozornil v rámci argumentace o přípustnosti žaloby, a proto se k němu krajský soud vyjadřuje pouze v těchto intencích. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu je přípustná pouze v případě, že byly vyčerpány řádné opravné prostředky (§ 5 ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s.). Mezi tyto řádné opravné prostředky však nepatří námitka dle § 159 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1

Afs 271/2016-53). Řádným opravným prostředkem, který bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat, bylo odvolání, které žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal. Žaloba je proto přípustná.

I. Doba úročení

18. V první námitce žalobce namítá, že výpočet úroku č. 1 je nesprávný, neboť vymožená částka je úročena do dne 24. 11. 2015, tj. do dne, kdy byla dle názoru žalovaného stanovena daň. Předmětné dodatečné platební výměry však nabyly právní moci až dne 9. 6. 2016 a žalobci měl proto být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně až do 9. 6. 2016. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce brojí rovněž proti určení dne, od kterého mu měl být úrok přiznán. Podle jeho názoru není z tohoto důvodu správný výpočet úroku č. 1, č. 2 ani č. 3.
19. Z výpočtu úroku č. 1 uvedeného na s. 12 prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně byl stanoven ode dne připsání vymožené částky na účet správce daně do dne splatnosti daně, která nebyla v době vydání zajišťovacích příkazů stanovena. Konkrétně se jednalo o dobu od 4. – 13. 8 2015 (např. u exekučního příkazu ze dne 4. 8. 2015, č. j. 177643/15/4000-50715-050520, byl počítán od 12. 8. 2015, stejně jako u exekučního příkazu ze dne 4. 8. 2015, č. j. 177655/15/4000-50715-050520) do 24. 11. 2015.
20. Ve věci byl vydán dodatečný platební výměr ze dne 19. 11. 2015, č. j. 246699/15/4230-22792-704691, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2011, a dodatečný platební výměr ze dne 19. 11. 2015, č. j. 246792/15/4230-22792-704691, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období květen 2011 (dále společně jako „dodatečné platební výměry“). Dodatečné platební výměry byly zástupci žalobce doručeny 24. 11. 2015.
21. Při přezkumu krajský soud vycházel z následující právní úpravy.
22. Podle § 175 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), může správce daně vymáhat nedoplatek daňovou exekucí. Exekučním titulem může být na základě § 176 odst. 1 daňového řádu výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní, vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo vykonatelný zajišťovací příkaz. Podle § 178 odst. 5 daňového řádu lze daňovou exekuci provést pouze vymezenými způsoby, mezi které patří srážky ze mzdy, příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázání jiné peněžité pohledávky, postižení jiných majetkových práv, prodej movitých věcí, nebo prodej nemovitých věcí.
23. Právní moc a vykonatelnost rozhodnutí je upravena v § 103 daňového řádu. Podle odst. 1 je v právní moci rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat. Vykonatelné je podle odst. 2 rozhodnutí, které je účinné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. Účinné je rozhodnutí okamžikem jeho oznámení příjemci (§ 101 odst. 5 daňového řádu). Pokud daňový řád nestanoví jinak, nemá odvolání odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu).
24. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu „*[j]e-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.*“ Splatnost daně je tak odsunuta až za právní moc rozhodnutí, podobně jako u

platebních výměrů (srov. § 139 odst. 3 daňového řádu). Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, k § 139 odst. 3 uvádí, že se touto změnou „nelze přímo hovořit o odkladném účinku odvolání, byť se jedná v principu o podobné účinky, neboť posunutá splatnost a tedy i vymahatelnost částky, která byla vyměřena či doměřena nad rámec tvrzení daňového subjektu, se týká toliko rozdílu mezi částkou tvrzenou a částkou vyměřenou či doměřenou. V případě odkladného účinku by byla postížena i případná částka tvrzená a zaplacená daňovým subjektem, což by znamenalo nutnost vracet v případě odvolání již uhrazenou daň a posléze ji zase vyžadovat zpět.“

25. Žalobce v žalobě odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, ve kterém z uvedené právní úpravy odvodil, že daň doměřená správcem daně je obecně splatná až uplynutím lhůty 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Zároveň upozornil, že pro splatnost daně, na niž byl ještě před jejím stanovením vydán zajišťovací příkaz, zákon stanoví speciální pravidlo. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že „[d]ojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“ Podle Nejvyššího správního soudu je toto ustanovení „speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 tohoto zákona, avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou. Nemodifikuje pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem (popřípadě její příslušenství) se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci.“ I daň, která nebyla stanovena v době vydání zajišťovacího příkazu, je splatná až v okamžiku právní moci rozhodnutí, kterým je stanovena.
26. Podle § 243 odst. 2 daňového řádu „[u]končením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.“
27. Úrokem z neoprávněného jednání správce se zabývá § 254 daňového řádu. Podle odst. 1 „[d]ojde-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.“ Podle odst. 2 přísluší daňovému subjektu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok ve dvojnásobné výši.
28. Ze znění § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“. Úrok z neoprávněného jednání správce daně tedy daňovému subjektu náleží za dobu od zahájení exekučního řízení do jeho pravomocného skončení (srov. také žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 – 40). Exekuční řízení je zahájeno vydáním exekučního příkazu (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Z uvedeného vyplývá, že nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká vydáním exekučních příkazů a končí pravomocným skončením exekučního řízení, resp. skončením „neoprávněnosti“ exekučního řízení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v citovaném rozsudku zvýšený úrok podle § 254

odst. 2 daňového řádu „[j]e tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. vice versa kompenzaci pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně“ (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 61; zvýraznění bylo přidáno). Zásah do vlastnického práva se přitom neděje až po dokončení exekuce a připsáním finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. Jakkoli je totiž v průběhu tohoto řízení samotné „holé“ vlastnické právo daňového subjektu zachováno, toto právo je významně omezeno“.

29. V projednávaném případě není sporné, že žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce z částky, která byla vymožená na základě zajišťovacích příkazů. Spornou otázkou však je, za jakou dobu mu tento úrok náleží. Z právní úpravy a citované judikatury vyplývá, že je tomu tak od vydání exekučních příkazů do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení.
30. Ze správního spisu vyplynulo, že úrok z neoprávněného jednání správce daně byl správním orgánem prvního stupně počítán od doby připsání vymožené částky na účet správce daně. Takovému postupu však nelze přisvědčit. Již z jazykového výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání daně náleží žalobci „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“. Jak bylo uvedeno, exekuční řízení je zahájeno již vydáním exekučních příkazů, nikoli až vymožením dané částky a jejím připsáním na účet správce daně. Právě vydáním exekučních příkazů dochází k zásahu do vlastnického práva žalobce, který je v případě neoprávněnosti tohoto zásahu pokryt úrokem z neoprávněného jednání správce daně v dvojnásobné výši.
31. Krajský soud nemohl ověřit, kterého dne byly vydány všechny exekuční příkazy relevantní pro přezkum výpočtu úroku č. 1, neboť se v jemu postoupeném spise nenachází. Z doložených exekučních příkazů ze dne 4. 8. 2015, č. j. 177643/15/4000-50715-050520, a ze dne 4. 8. 2015, č. j. 177655/15/4000-50715-050520, vychází, že minimálně v těchto dvou případech byl počátek doby úročení stanoven nesprávně. To ostatně vychází také z toho, že správní orgán prvního stupně i žalovaný považovali za počátek úročení až den připsání dané částky na účet správce daně. K posouzení správného okamžiku počátku úročení bude nezbytné doplnit spis o všechny relevantní exekuční příkazy vyjmenované ve výpočtu úroku č. 1. Je samozřejmě možné, že v některých případech se bude datum vydání exekučních příkazů a připsání dané částky na účet shodovat a nebude proto mít vliv na výsledný výpočet. Z předestřených důvodů to však krajský soud nemohl ověřit a z doložených exekučních příkazů vychází, že minimálně ve dvou případech tomu tak nebude a datum vydání exekučních příkazů se bude lišit od data připsání dané částky na účet správce daně.
32. Co se týče okamžiku, do kterého náleží žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně, opět již z jazykového výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že jím bude skončení exekučního řízení, přesněji skončení neoprávněnosti exekučního řízení. Není tedy nutné, aby bylo exekuční řízení skončeno, pokud je v něm pokračováno z jiného (legitimního) důvodu.
33. V projednávaném případě bylo exekuční řízení zahájeno vydáním exekučních příkazů na základě zajišťovacích příkazů, které byly následně zrušeny. V průběhu exekučního řízení

byly vydány dodatečné platební výměry, které představují „rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění“ a jsou podle § 176 odst. 1 daňového řádu exekucním titulem, pokud jsou vykonatelné, tedy podle § 103 odst. 2 daňového řádu účinné, nelze se proti nim odvolat (nebo odvolání nemá odkladný účinek) a uplynula lhůta k plnění, pokud byla stanovena.

34. Protože u dodatečných platebních výměrů zákon nestanovuje jinak, nemá odvolání proti dodatečným platebním výměrům odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu), a protože nebyla stanovena lhůta k plnění, byly dodatečné platební výměry v projednávaném případě vykonatelné dnem 24. 11. 2015, tedy dnem, ve kterém byly doručeny žalobci. Vymahatelnost v nich stanovené částky je spojena s její splatností, neboť do jejich splatnosti měl žalobce možnost uhradit stanovenou částku dobrovolně. Ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu váže splatnost daně, která nebyla stanovena v době vydání zajišťovacích příkazů, na její stanovení. Jak vyplývá z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, i v tomto případě je však splatnost daně vázána na právní moc rozhodnutí, kterým byla stanovena, zde dodatečných platebních výměrů.
35. Ty v projednávaném případě nabyly právní moci dne 9. 6. 2016, neboť tohoto dne bylo ukončeno přezkumné řízení (§ 243 odst. 2 daňového řádu). O tom ostatně není sporu (viz s. 9 prvostupňového rozhodnutí, bod [25] napadeného rozhodnutí, bod (34) žaloby). Stejněho dne tak v souladu s § 168 odst. 4 věta druhá daňového řádu pozbyly účinnosti zajišťovací příkazy, na základě kterých byly vydány exekuční příkazy ve věci.
36. Právě okamžikem, ve kterém dodatečné platební výměry coby „nový“ exekuční titul pro výkon exekuce, nabyly právní moci, skončila *neoprávněnost* exekučního řízení. Právě do tohoto dne proto žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně.
37. Na základě uvedeného proto krajský soud došel k názoru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží žalobci od vydání exekučních příkazů do 9. 6. 2016. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně posoudil dobu, za kterou žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, a první a čtvrtá žalobní námitka je proto důvodná.

Další námitky žalobce

38. Ve druhé žalobní námitce žalobce upozorňuje, že správce daně byl povinen vydat částku jistoty uvedenou v příloze výpočet úroku č. 1 do majetkové podstaty žalobce. Ve třetí žalobní námitce žalobce navazuje tvrzením, že exekuci majetku náležejícího do majetkové podstaty nelze provést a kromě úroku z neoprávněného jednání správce daně tak náleží žalobci též úrok z vratitelného přeplatku.
39. Spor v projednávaném případě však tkví ve správnosti výpočtu výše úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ten žalobci náleží „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“ ohraničenou dnem vydání exekučních příkazů a pravomocným koncem *neoprávněnosti* exekučního řízení (viz výše).
40. Pro určení výše úroku z neoprávněně vedené exekuce není rozhodující, zda měl správní orgán prvního stupně povinnost vydat částku do majetkové podstaty žalobce. To ostatně dokládá také žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010 – 61, který dochází k závěru o povinnosti správce daně vydat do majetkové podstaty částku vyplacenou daňovým subjektem na základě zajišťovacích

příkazů, neboť v něm řešeném případě Nejvyšší správní soud přezkoumával rozsudek krajského soudu vydaný v právní věci proti rozhodnutí ve věci reklamace tamního žalobce proti postupu správce daně při placení a evidenci daně. Na tom nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014 – 33, ze kterého žalobce vyvozoval aktuálnost citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010 – 61, neboť Nejvyšší správní soud se v něm zabýval účinky prohlášení konkurzu na řízení před krajským soudem, a došel k závěru, že řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu se prohlášením konkurzu nepřerušuje, neboť nemůže ovlivnit výši majetkové podstaty. Nikterak se nevyjadřoval k aktuálnosti závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010 – 61, a odkaz na něj je proto v tomto smyslu navíc nepřiléhavý.

41. Ani dále žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 – 81, který se týkal přezkumu zajišťovacích příkazů, na věci nic nemění. Nejvyšší správní soud v něm dovodil, že jen na základě širšího pojmu daně nelze odvodit, že by se za stanovení daně ve smyslu 98 odst. 1 daňového řádu mělo považovat i uložení částky k zajištění daně podle § 167 odst. 2 daňového řádu. Tyto závěry však nejsou pro nyní projednávanou věc relevantní.
42. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správní orgán prvního stupně namítanou částku do majetkové podstaty nevydal. Předmětem tohoto řízení však zůstává otázka správného výpočtu výše úroku z neoprávněného jednání správce daně. Neoprávněnost vymáhání, za kterou žalobci přísluší úrok, byla naplněna od vydání exekučních příkazů do 9. 6. 2016. Těmito daty je ohraničen skutkový děj podstatný pro nyní projednávanou věc. Jiné případně neoprávněné jednání správního orgánu prvního stupně nemá vliv na úrok z neoprávněného vedeného exekučního řízení, který je předmětem přezkumu nyní. Lze proto uzavřít, že případná povinnost správního orgánu prvního stupně vydat finanční částky do majetkové podstaty nemá vliv na nyní projednávaný případ. Krajský soud se proto věcným obsahem, tedy povinností správního orgánu prvního stupně vydat vymožené částky do majetkové podstaty, nezabýval, neboť se jedná o právní otázku, která není předmětem tohoto řízení.
43. Na okraj přitom krajský soud uvádí, že je obeznámen s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. KSBR 38 Icm 4314/2016 – 508, kterým byla zamítnuta žaloba Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno, o vyloučení majetku z majetkové podstaty dlužníka. Dodává však, že z citovaného rozsudku vyplývá pouze toliko, že žalobce II) měl coby insolvenční správce sepsat do majetkové podstaty pohledávky, které měl následně vymáhat, nikoli finanční prostředky, které neměl k dispozici, a že tamní žalobce nemohl být úspěšný, neboť u předmětných položek soupisu majetkové podstaty vykonávala právo k majetku UniCredit Bank Czech Republic a.s., nikoli on. Tyto závěry však nemají žádný vliv na nyní projednávaný úrok z neoprávněného vedeného exekučního řízení. Stejně tak na něj nemá vliv aktuálně přerušovaný soukromoprávní spor žalobce vedený u Obvodního soudu pro Prahu 7 pod sp. zn. 52 C 307/2018.
44. Ve vztahu k exekučnímu řízení pak žalobce namítal, že po zahájení insolvenčního řízení nelze provést výkon rozhodnutí či exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví žalobce, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty. K tomu krajský soud uvádí, že ani tato námitka nemůže mít vliv na nyní projednávaný případ, neboť předmětem tohoto řízení je úrok z neoprávněného vedeného exekučního řízení. Ten je

přiznán od vydání exekučních příkazů do pravomocného skončení neoprávněnosti vedení exekučního řízení bez ohledu na to, zda byl proveden výkon exekuce.

VI. Shrnutí a náklady řízení

45. S ohledem na vše shora uvedené došel krajský soud k tomu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a tudíž jej na základě § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a na základě § 78 odst. 4 s. ř. s. zároveň vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným shora (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), doplní spis o exekuční příkazy, a znovu posoudí otázku doby úročení úroku z neoprávněně vedeného exekučního řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu.
46. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
47. Žalobce I) Tabák Plus, spol. s r.o. měl v řízení plný úspěch, a proto mu náleží náhrada nákladů řízení, která sestává ze zaplaceného soudního poplatku v celkové výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna právního zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání písemného podání ve věci samé – replika k vyjádření žalovaného) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobkyně tak činí 15 342 Kč.
48. Žalobce II) JUDr. J. Š. měl v řízení plný úspěch, a proto by mu náležela náhrada nákladů řízení sestávající ze zaplaceného soudního poplatku a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Od soudního poplatku byl na základě § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, osvobozen. Odměna právního zástupce se podle § 6 odst. 1 výše citované vyhlášky stanoví podle sazby mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby a podle počtu úkonů právní služby, které advokát ve věci vykonal. Krajskému soudu byla ve věci doručena obsahově shodná podání, za která již právnímu zástupci přiznal odměnu v předchozím bodu tohoto rozsudku. Podobně náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 1 citované vyhlášky náleží za náklady účelně vynaložené v souvislosti s poskytnutím právní služby. Náhrada těchto nákladů byla právnímu zástupci rovněž přiznána již v předchozím bodě tohoto rozsudku. Krajský soud proto rozhodl, že se žalobci II) JUDr. J. Š. náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 23. února 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu