



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: **Bohemia Trade CZ s. r. o.**,
sídlem nám. Pražská 1813/3, 370 04 České Budějovice,
zastoupeného korporací UNTAX, s. r. o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022 č. j. 19808/22/5100-41456-712955
takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022 č. j. 1 9808/22/5100-41456-712955 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jeho právního zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo žalovaným rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých

Budějovicích vydaným dne 10. 3. 2020 pod č. j. 483008/20/2210-00030-305200, a to tak, že odvoláním napadené rozhodnutí finančního úřadu ze dne 10. 3. 2020 č. j. 483008/20/2210-00030-305200 ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 16. 3. 2020 bylo změněno tak, že část textu výroku napadeného rozhodnutí ve výši 1 093 792/99 Kč bylo nahrazeno textem, který nově zní ve výši 1 102 772,89 Kč, když v ostatním zůstal text odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

2. Ze správního spisu bylo zjištěno, že žalobci na základě daňové kontroly byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013 v celkové výši 3 276 637 Kč včetně penále. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, jeho odvolání bylo odvolacím orgánem jako nedůvodné zamítnuto.
3. Dne 23. 2. 2018 uhradil žalobce na účet správce daně částku ve výši 1 367 256 Kč, když tato platba byla správcem daně použita na úhradu části doměřené daně za zdaňovací období březen 2011 až říjen 2012 a na část doměřené daně za zdaňovací období listopad 2012.
4. Dne 25. 2. 2018 podal žalobce daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018 a za toto zdaňovací období vydal správce daně dne 14. 3. 2018 platební výměr na DPH a následně dne 28. 3. 2018 byl vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Na základě tohoto exekučního příkazu byla z účtu žalobce připsána na účet správce daně částka 1 414 618,34 Kč. Tato částka uhradila DPH za zdaňovací období leden 2018 včetně úroků z prodlení a exekučních nákladů. Správce daně exekuci rozhodnutím ze dne 2. 5. 2018 zastavil, neboť nedoplatek byl zcela uhrazen.
5. Dne 23. 4. 2018 vydal správce daně exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu k vymožení nedoplatku na příslušenství v podobě penále z doměřené DPH za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013 v částce 546 092 Kč. Dne 30. 5. 2018 vydal správce daně rozhodnutí, kterým žalobci prominul 75 % penále z doměřené DPH. Dne 1. 6. 2018 pak vydal rozhodnutí, kterým povolil posečkání příslušenství daně, zbylého penále z doměřené daně a úroku z prodlení. Následně dne 4. 6. 2018 správce daně z důvodu posečkání zastavil daňovou exekuci zahájenou vydáním exekučního příkazu.
6. Dne 18. 7. 2018 Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem č. j. 50 Af 9/2018 zamítl žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu, které potvrdilo rozhodnutí správce daně ohledně doměření DPH. Nejvyšší správní soud rozhodnutím č. j. 7 Afs 321/2018 dne 25. 4. 2019 toto rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil. Odvolací orgán dne 17. 12. 2019 dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období březen 2011 až prosinec 2013 zrušil a řízení zastavil.
7. V návaznosti na zrušení rozhodnutí správce daně o stanovení daně a zastavení řízení vydal správce daně dne 10. 1. 2020 rozhodnutí, kterým žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 070 981 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 7. 2. 2020 námitku. Správce daně rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020 částečně žalobcově námitce vyhověl a přiznal mu úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 093 792, 99 Kč. Dne 16. 3. 2020 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým opravil nesprávné poučení o řádném opravném prostředku v rozhodnutí ze dne 10. 3. 2020.
8. Proti rozhodnutí o námitce se žalobce dne 8. 4. 2020 odvolal, když toto odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2020 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce nesouhlasil s rozhodnutím žalovaného, proto si proti tomuto rozhodnutí podal žalobu,

kteře krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem č. j. 57 Af 4/2021 ze dne 21. 10. 2021 vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2022 č. j. 4 Afs 406/2021. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, kterým žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu, když k tomu byl zavázán právním názorem krajského soudu, a to za období od 29. 3. 2018 do 5. 4. 2018, a to z částky 1 412 785 Kč, tedy z částky doměřené, později zrušené daně včetně příslušenství.

II. Obsah žaloby

9. Žalobce v žalobě uvádí, že předmětem sporu je délka úrokového období pro úročení touto dvojnásobnou úrokovou sazbou, kdy krajský soud rozsudkem č. j. 57 Af 4/2021 – 37 žalovanému přikázal, aby pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně náležejícího žalobci použil úrokovou sazbu v její dvojnásobné výši ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalobce má za to, že daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši náleží daňovému subjektu za celou dobu neoprávněné vedené exekuce, tzn., že mu náleží za časový interval vymezený okamžikem zahájení neoprávněného vedeného exekučního řízení dle § 178 odst. 1 daňového řádu, tedy okamžikem vydání exekučního příkazu a okamžikem pravomocného skončení tohoto řízení na straně druhé. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 155/2019 – 40, a to zejména bod 22 a rovněž na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 9/2020 – 34. V případě žalobce okamžik zahájení neoprávněné vedeného exekučního řízení připadá tedy na den 28. 3. 2018, kdy byl neoprávněně vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb a okamžik skončení tohoto řízení nastal dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení exekuce vydaného prvostupňovým správcem daně dne 2. 5. 2018.
10. Žalobce má tedy za to, že žalovaný stanovil délku úrokového období pro úročení dvojnásobnou úrokovou sazbou chybně, a to na pouhých 8 dnů, jakožto časový interval mezi 29. 3. 2018 a 5. 4. 2018. Žalovaný tedy chybně určil konec úrokového období, za který vzal den, kdy byly peněžní prostředky odepsány z bankovního účtu žalobkyně. Žalobkyně ovšem nemohla po toto dni volně nakládat s peněžními prostředky na jejím bankovním účtu, a to až do jeho okamžiku pravomocného skončení exekučního řízení. Žalovaný proto rozhodoval v rozporu s judikaturou NSS, a to rozsudkem č. j. 3 As 113/2014 – 47.
11. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Má za to, že závěr NSS v bodě 22 rozsudku č. j. 3 Afs 155/2019 nelze aplikovat bez dalšího na všechny případy, když v souvislosti s tím odkázal na bod 25 citovaného rozsudku, kdy účele ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je nutno kompenzovat daňovým subjektům zásah do vlastnického práva. V závěru bodě 25 citovaného rozsudku je dle žalovaného nutno rozumět takovým způsobem, že zahájení exekučního řízení je myšleno zahájení materiální, nikoliv formální, jak uvádí žalobce. Teprve materiálním zahájením exekučního řízení v případě žalobce tedy doručením exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu dlužníkovi, totiž dochází k zásahu do vlastnického práva daného subjektu. Jestliže byl exekuční příkaz k přikázání pohledávky vydán dne 28. 3. 2018, následně až dne 29. 3. 2018 byl doručen bance, proto teprve tímto dnem mohl exekuční příkaz vyvolávat následky v podobě zásahu do vlastnického práva žalobce a nikoliv ode dne 28. 3. 2018. Samotné vydání exekučního výkazu nemůže vyvolat následky, které mají být žalobci jako daňovému subjektu dle

úmyslu zákonodárce kompenzovány proto byl počátek doby úročení stanoven ode dne 29. 3. 2018. Žalobci pak náleží úrok dle žalovaného pouze do 5. 4. 2018, kdy tímto dnem, kdy byly odepsány peněžní prostředky z účtu žalobce v souladu s ustanovením § 306 odst. 3 o.s.ř. ex lege zanikl výkon rozhodnutí, který byl nařízen výše uváženým exekučním příkazem. Rozhodnutí o zastavení exekuce dne 2. 5. 2018 bylo již nadbytečné a nemohlo mít žádné dopady do majetkové sféry žalobce. Zcela nepravdivé je tvrzení žalobce, že nemohl až do vydání rozhodnutí o zastavení exekuce disponovat s peněžními prostředky na svém bankovním účtu. Závěrem uvedl, že exekuční řízení skončilo ze zákona odepsáním peněžních prostředků z bankovního účtu žalobce na depozitní účet správce daně, proto žalobci po 5. 4. 2018 nemůže náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, a proto je jím navrhováno, aby napadené rozhodnutí zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

12. Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, a proto je jím navrhováno, aby napadené rozhodnutí zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

13. 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.
14. Žaloba není důvodná.
15. Mezi účastníky je na sporu začátek a konec úročené doby ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, kdy v toto směru proti sobě stojí tvrzení žalobce dle kterého je zapotřebí počátek úročné doby stanovit ode dne vydání exekučního příkazu a konec úročné doby k datu, ke kterému bylo exekuční řízení zastaveno z důvodu, že byla pohledávka uhrazena. Žalovaný je toho názoru, že k zásahu do vlastnického práva žalobce došlo až ode dne doručení exekučního příkazu podlužníkovi, tedy ode dne 29. 3. 2018, když k ukončení exekučního řízení došlo dnem, kdy byly odepsány peněžní prostředky z účtu žalobce a tím skončil výkon rozhodnutí, který byl nařízen exekučním příkazem. Žalobci tak náleží úrok ode dne 29. 3. 2018 do 5. 4. 2018.
16. 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.
17. 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).

18. K tomu lze pro úplnost uvést, že úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu lze přiznat i v případě, pokud došlo k úhradě spojené s neoprávněným vymáháním, tedy např. k nedobrovolné úhradě nákladů exekučního řízení či hotových výdajů vzniklých v souvislosti s exekučním řízením.
19. 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.
20. 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: 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.
21. 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.).
22. Jak už 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. Kdy se tedy jedná o období vymezené okamžikem zahájení neoprávněně vedeného exekučního řízení dle § 178 odst. 1 daňového řádu tedy okamžikem vydání exekučního příkazu v daném případě, tedy dnem 28. 3. 2018, kdy

správcem daně byl exekuční příkaz vydán. Soud považuje za zcela nerozhodné, kdy byl tento exekuční příkaz doručen peněžnímu ústavu, neboť toto jest s odkazem na § 178 odst. 1 daňového řádu zcela nerozhodné. V tomto případě názor žalovaného, že až doručením exekučního příkazu peněžnímu ústavu došlo k zásahu do vlastnických práv žalobce, neobstojí, neboť účinky doručení jsou s ohledem na § 178 odst. 1 daňového řádu zcela nerozhodné.

23. Žalobce má za to, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí rovněž nesprávně určil konec úrokového období, za který vzal den, kdy byly exekučované peněžní prostředky odepsány z bankovního účtu žalobkyně. Soud tento názor nesdílí, neboť ukončení exekučního řízení na základě exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu podlužníkovi – bance došlo k ukončení exekučního řízení, proto žalovaný postupoval správně, jestliže ukončení nezákonně vedeného exekučního řízení stáhnul ke dni, kdy byly odepsány peněžní prostředky z bankovního účtu žalobce na účet správce daně, tedy ke dni 5. 4. 2018, neboť podle § 306 odst. 3 o.s.ř. zanikl k tomuto dni výkon rozhodnutí, který byl nařízen (§ 177 o.s.ř.). Soud má za to, že správce daně vydal dne 2. 5. 2018 rozhodnutí o zastavení exekuce nesprávně, neboť není důvodem pro zastavení exekuce skutečnost, že nedoplatek byl zcela uhrazen, na tento případ nedopadá. Nesprávně je proto uváděno žalobcem, že nemohl až do vydání rozhodnutí o zastavení exekuce disponovat s peněžními prostředky na svém účtu. Soud proto uzavřel, že žalobci úrok po 5. 4. 2014 již nenáleží. Tvrzení žalobce o konci exekuce, které vztáhl k vydání rozhodnutí o zastavení řízení ke dni 2. 5. 2018, není proto s ohledem na výše uvedené skutečnosti správné.

V. Závěr a náklady řízení

24. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, neboť žalobci náleží dvojnásobná úroková sazba ve smyslu ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) od 28. 3. 2018 nikoli od 29. 3. 2018, jak rozhodl žalovaný, proto soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 1 s.ř.s. ve spojení s § 78 odst. 4 s.ř.s.
25. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2022 Sb., soudního řádu správního) osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou.

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 24. října 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu