



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **RATO reality s.r.o.**
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha 1
zastoupený společností Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava-Mariánské Hory

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021 č. j. 3694700/21/3202-80547-801771, ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021 č. j. 3694700/21/3202-80547-801771, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti nepředepsání a nevyplacení úroku z neoprávněného vymáhání dle ust. § 254 odst. 2 zák. č.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád účinný do 31. 12. 2020“), resp. úroku z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši dle ust. § 254 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád účinný od 1. 1. 2021“).

2. Žalobce v podané žalobě vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje důvody pro neuznání úroku tak, že 1) není schopen určit peněžní základ pro výpočet úroku, 2) daňovou exekucí na prodej nemovitých věcí nebyla uhrazena daň, 3) k zastavení daňové exekuce došlo před finálním prodejem nemovitostí, 4) vada v daňovém řízení se musí projevit jak v rovině nalézací, tak v rovině platební a 5) podmínkou pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně je zrušení rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo prohlášení nicotnosti. Ve vztahu k prvnímu důvodu žalobce namítl, že se jedná pouze o technikálii propočtu peněžního základu pro výpočet úroku a poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2020 sp. zn. 22 Af 65/2019 vydaný v předcházejícím soudním řízení, v němž krajský soud výslovně uvedl že, „z pohledu přiměřenosti zvoleného způsobu exekuce je však úvaha o ceně exekuované nemovitosti základním a určujícím kritériem“. Podle žalobce, pokud soud dospěl k závěru o nepřiměřenosti daňové exekuce a současně požaduje úvahu o ceně exekuovaných nemovitostí, nejedná se o neřešitelnou situaci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl důvody, proč by nebylo možno zjistit cenu exekuovaných nemovitostí. Žalovaný si mohl pořídit ocenění exekuovaného majetku vlastními silami, jak vyplývá z článku 100 odst. 3 organizačního řádu odboru majetkových daní ze dne 23. 6. 2015 č. j. 41392/15/7400-00180. Žalovaný tedy disponuje cenami nemovitostí a mohl zkoumat i hodnotu nemovitostí žalobce.
- 2) K druhému důvodu, tj. že daňovou exekucí na prodej nemovitých věcí nebyla uhrazena daň, žalobce uvedl, že v případě neoprávněné daňové exekuce je jedno, zda se jedná o exekuované finanční prostředky nebo nemovitosti, žalobce pocítil materiální dopady spočívající v nemožnosti nakládat s majetkem v hodnotě cca 10 000 000 Kč od počátku prováděné daňové exekuce, proto mu zcela nepochybně vzniká nárok na úrok z neoprávněné exekuce od počátku jejího provádění. Podle žalobce je nepodstatné, zda se jedná o exekuované finanční prostředky nebo o zásah do vlastnických práv žalobce spočívající v nemožnosti nakládat s nemovitým majetkem (viz rozsudky NSS sp. zn. 3 Afs 155/2019, sp. zn. 5 Afs 9/2020 a další). Žalobce souhlasí s názorem žalovaného, že se vada řízení musí projevit v rovině nalézací i v rovině platební. Ani v rozhodnutí se však žalovaný nevyrovnává s poměrem mezi hodnotou exekuované částky a výší daňového dluhu. Hodnota exekuované částky se v nalézací rovině projevila formou skrytého zneužití práva. Následně se tato skutečnost projevila i v rovině platební. Žalovaný ve své podstatě zneužil právo za účelem zajištění úhrady daně ve výrazně vyšší částce, než je uvedeno v zajišťovacích příkazech. Pokud by žalovaný respektoval zásadu přiměřenosti i v rovině platební, nemohl by zajistit nemovitosti v nepoměrné hodnotě k daňovému dluhu.
- 3) Další alternativou podle žalobce je, že by se mohlo jednat o neoprávněnou daňovou exekuci bez exekučního titulu z rozdílu částky. V tomto kontextu žalovaný v bodě 9 napadeného rozhodnutí uvádí, že by žalobci mohl být přiznán úrok z neoprávněného vymáhání. Podle žalobce, pokud žalovaný zneužil právo za účelem zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, nastávají následky uvedené v § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a žalobci tak náleží úrok za neoprávněně vedenou exekuci dle § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 a ve smyslu ust. § 254 odst. 5

daňového řádu účinného od 1. 1. 2021. Následně žalovaný vydal dodatečné platební výměry za zdaňovací období 12/2015, 1/2016-10/2016, kterými dodatečně stanovil daň ve výši cca 700 000 Kč. Těmito rozhodnutími žalovaný neříká nic jiného, než že se skrytě zrušuje zajišťovací příkaz a exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí i po dobrovolné úhradě daňového dluhu žalobcem.

- 4) Napadené rozhodnutí je podle názoru žalobce vydáno v rozporu s daňovým řádem a s Listinou základních práv a svobod (dále jen „Listina“). K jeho vydání došlo na základě vadného řízení, v němž byl porušen zákon.
3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že úrok z neoprávněného vymáhání ve smyslu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 co do povahy a podmínek vzniku není nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně dle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021. Naplnění podmínek pro vznik jednotlivých úroků je nutné posoudit samostatně. Tuto okolnost žalobce ve své námitce i v žalobě zcela pomíjí a jednotlivá kritéria pro vznik úroku ve své argumentaci směšuje. S ohledem na novelu daňového řádu (zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony – dále jen „novela č. 283/2020 Sb.“ – *pozn. soudu*) a její přechodná ustanovení, která zasáhla také do oblasti úroků z neoprávněného vymáhání – viz bod 7 napadeného rozhodnutí – a s ohledem na tvrzený nárok daňového subjektu, jenž má za to, že stav neoprávněného vymáhání trval do okamžiku zastavení dotčených exekucí (tj. nejpozději 12. 11. 2020), tedy k 1. 1. 2021 již netrval, správce daně konstatuje, že v daném případě je teoreticky možný pouze vznik úroku z neoprávněného jednání, resp. vymáhání správce daně dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. S ohledem na obsah námítky, kdy se žalobce výslovně domáhá obou těchto úroků, správce daně posoudil v rámci řízení o námitce tvrzený nárok daňového subjektu v kontextu obou úroků. Pro účely vyjádření k žalobě odkazuje na své závěry uvedené v bodě 10 napadeného rozhodnutí.
4. Dále žalovaný uvedl, že v posuzované věci nenastala situace předvídaná ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, když nedošlo ke zrušení ani změně exekučních titulů – zajišťovacích příkazů. Přichází tedy v úvahu neoprávněná exekuce z důvodu nepřiměřeně zvoleného rozsahu exekuce, resp. způsobu exekuce ve smyslu rozsudků Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2020 sp. zn. 22 Af 65/2019 a ze dne 11. 3. 2021 sp. zn. 22 Af 41/2020 (dále jen „zrušující rozsudky krajského soudu“). S odkazem na ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 žalovaný uvedl, že nepolemizuje se závěry odkazované judikatury NSS, má však za to, že skutkově jsou odlišné od posuzované věci, neboť v odkazovaných případech došlo ke zrušení či změně exekučních titulů, v nyní posuzované věci však nikoliv. Odkazované rozsudky NSS proto nemohou být vodítkem pro určení jistiny, ze které by měl být úrok z neoprávněného vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 vypočten. V posuzované věci došlo k úplnému zastavení daňových exekucí v r. 2020, a to z důvodu úhrady zbylého nedoplatku daňovým subjektem v návaznosti na pravomocně doměřené daňové povinnosti v rámci nalézacího řízení, přičemž prostřednictvím zajišťovací daňové exekuce na prodej nemovitých věcí nebylo uhrazeno ničeho. Podle žalovaného tak neexistuje příčinná souvislost mezi neoprávněným vymáháním z důvodu nepřiměřeného způsobu provedení exekuce a částkou uhrazených daní. Správce daně není schopen určit peněžní základ pro výpočet daného úroku. K absenci příčinné souvislosti se žalobce ve svých podáních ani v žalobě nijak nevyjádřil. Žalovaný dále uvedl, že ve smyslu ust. § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 není správce daně oprávněn postupovat při

výpočtu úroku způsobem, který navrhuje žalobce v žalobě, neboť označené zákonné ustanovení neobsahuje právní úpravu tohoto významu a ani správní praxe není takto nastavená. Nelze proto než konstatovat, že skutkově se daný případ nedá podřadit pod ust. § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, když není splněna podmínka příčinné souvislosti mezi úhradou ze strany daňového subjektu a vadným postupem správce daně v rámci exekuce. Žalovaný zdůraznil, že ne každý negativní důsledek nesprávného jednání správce daně lze pokrýt úroky hrazenými správcem daně. Nároky, které nejsou pokryty sankcemi explicitně určenými v daňovém řádu, jsou pokryty prostřednictvím obecné úpravy pro náhradu škody, resp. újmy dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, v platném znění (dále jen "zákon č. 82/1998 Sb."). Tomu odpovídá i zákonná úprava, která řeší vztah mezi přiznanými úroky hrazenými správcem daně a přiznanou náhradou škody (ust. § 254a odst. 6, ust. § 254 odst. 6, ust. § 155 odst. 5 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020). Novelou č. 283/2020 Sb. účinnou od 1. 1. 2021 byla tato ustanovení nahrazena jedním, a to ust. § 251d daňového řádu, přičemž z důvodové zprávy k novele č. 283/2020 Sb. vyplývá, že úroky hrazené správcem daně nepokrývají veškeré negativní důsledky pochybení správce daně v nalézací či platební rovině. V předmětné věci tak nezbyvá než žalobce odkázat na obecnou úpravu pro náhradu škody, tj. zákon č. 82/1998 Sb.

5. V replice doručené krajskému soudu dne 7. 4. 2022 žalobce vyjádřil nesouhlas se závěry žalovaného, neboť žalovaný pomíjí, že žalobci náleží úrok od zahájení neoprávněně vedeného exekučního řízení dle ust. § 178 odst. 1 daňového řádu, a to po celou dobu jeho trvání do jeho pravomocného skončení. V tomto ohledu je jedno, jestli se jedná o exekované finanční prostředky nebo nemovitosti. Jestliže je možno odvíjet počátek lhůty pro určení úroku od počátku zahájení exekuce (bez úhrady finančních prostředků), je možno dovozovat i konec exekučního řízení (bez úhrady finančních prostředků). Po celou tuto dobu žalobci náleží ve smyslu ust. § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 úrok z nezákonně vedené daňové exekuce ve smyslu citovaného ustanovení a také dle nastavení správní praxe a judikatury. Žalovaný ve vztahu k ukončení daňových exekucí neuvádí pravdivé informace. Dle obsahu správního spisu žalobce uhradil daňový dluh na podkladě vydaného zajišťovacího a exekučního příkazu prodejem nemovitých věcí dne 13. 3. 2020 a 22. 9. 2020. Pravomocně ukončené rozhodnutí o odvolání se vztahovalo pouze k rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 2. 2020 (zdaňovací období prosinec 2015). Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 12. 2021 sp. zn. 22 Af 29/2020 však bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a vráceno zpět k dalšímu řízení, čímž se žalovaný opětovně nacházel v odvolacím řízení. V současné době je vedeno Krajským soudem v Ostravě soudní řízení pod sp. zn. 22 Af 17/2021 (žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 15. 12. 2022 č. j. 22 Af 17/2021-89 – *pozn. soudu*). Z daňového spisu plyne, že pravomocné rozhodnutí ke zdaňovacím obdobím 1–8 a 10/2016 bylo vydáno dne 15. 2. 2021. Pravomocné rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacímu období 09/2016 bylo vydáno dne 15. 2. 2022. Žalobce, přestože ke dni 13. 3. 2020 a 22. 9. 2020 uhradil daňový dluh na podkladě zajišťovacího příkazu a nezákonně vedeného exekučního řízení, byl nucen se dožadovat zrušení exekučních příkazů prodejem nemovitých věcí formou podnětu k zastavení exekučního řízení ze dne 7. 5. 2020 a ze dne 22. 10. 2020, na jejichž základě správce daně zastavil daňovou exekuci až dne 13. 5. 2020 a dne 12. 11. 2020. Žalobce setrval na své právní argumentaci.

6. Žalovaný se v doplnění vyjádření doručeném krajskému soudu dne 2. 6. 2022 ohradil proti tvrzení žalobce, že žalovaný ve svém předchozím vyjádření uvedl mylné informace. Ze strany žalobce došlo k nesprávné interpretaci závěrečného shrnutí argumentace správce daně obsaženého v bodu 14 vyjádření, v němž žalovaný neuvedl, že by k zastavení exekučních řízení došlo po pravomocném rozhodnutí o odvolání, ale zdůraznil, že k zastavení daňové exekuce došlo ještě před její finalizací. Ve vztahu k úroku z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 považuje žalovaný za stěžejní, že pro vznik úroku nebyla splněna základní podmínka v podobě nezákonného či nicotného exekučního titulu. V kontextu řešené věci byly exekučními tituly zajišťovací tituly, které nebyly shledány správními ani soudními orgány nezákonnými ani nicotnými. Vznik úroku z nesprávně stanovené daně je v posuzované věci vyloučen také s ohledem na časové hledisko, když doba úročení definovaná žalobcem nespadá do období po 31. 12. 2020, kdy byl úrok z neoprávněného jednání správce daně nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně (viz přechodné ustanovení článek II bodu 11 novely č. 283/2020). Správce daně posoudil situaci žalobce v kontextu úroku z nesprávně stanovené daně také v bodě 10 napadeného rozhodnutí. Co se týče úroku z neoprávněného vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 správce daně setrvává na své přechozí argumentaci. Jelikož v posuzované věci nebylo prostřednictvím zajišťovací daňové exekuce na prodej nemovitých věcí uhrazeno ničeho a k zastavení exekuce došlo ještě před její finalizací, neoprávněné jednání správce daně se neprojevovalo negativně v podobě úhrady daně, když správce daně nepřistoupil k úkonům směřujícím k provedení dražby. K prodeji nemovitých věcí nikdy nedošlo. Daňový dluh byl žalobcem uhrazen v návaznosti na vykonatelné zajišťovací příkazy, nikoliv pod hrozbou zajišťovací exekuce, která nikdy nepostoupila do fáze realizace. Žalobce spatřuje příčinnou souvislost v materiálních dopadech spočívající v nemožnosti nakládat s majetkem v hodnotě cca 10 000 000 Kč a žalovaný má za to, že tímto vyjádřením dává žalobce fakticky za pravdu správci daně v jeho závěru o nemožnosti vyčíslit jistinu pro výpočet úroku mechanismem dle § 254 daňového řádu, když negativní důsledek žalobce spatřuje v nemožnosti nakládat s nemovitým majetkem, tedy nejedná se o skutečnou škodu (snížení majetku žalobce). Žalovaný setrval na svém návrhu žalobu zamítnout.
7. V replice doručené krajskému soudu dne 14. 6. 2022 žalobce k doplnění vyjádření žalovaného uvedl odkaz na judikaturu NSS – rozsudek sp. zn. 3 Afs 155/2019 a v návaznosti na citaci z jeho odůvodnění má za to, že jsou v jeho případě naplněny podmínky pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání žalovaného, přestože nebyl daňový dluh uhrazen prostřednictvím finančních prostředků. Žalobce setrval na své dosavadní právní argumentaci.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání a současně byl vázán obsahem žalobních tvrzení (ust. § 75 odst. 1, 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).
9. Z obsahu správních spisů, jakož i z vlastní úřední činnosti (spisy ve věcech žalobce vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 85/2017, sp. zn. 22 Af 65/2019, sp. zn. 22 Af 29/2020, sp. zn. 22 Af 17/2021, sp. zn. 22 Af 41/2020) je krajskému soudu známo, že žalobci byly v r. 2017 vydány zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období r. 2015 a 2016. Žalobcovo odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům bylo zamítnuto a následně podaná žaloba byla rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2018 č. j. 22 Af 85/2017-48 rovněž zamítnuta. Závěry tohoto rozsudku krajského soudu byly v navazujícím kasačním řízení potvrzeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 11. 2020 sp. zn. 1 Afs 390/2018. V r. 2017 vydal správce daně také exekuční příkazy, které postihovaly žalobcovy věci nemovité, a to dvě nemovitosti v celkové hodnotě cca 10 000 000 Kč. Proti exekučním příkazům žalobce brojil námitkou, která byla v odvolacím řízení zamítnuta a proti tomuto rozhodnutí směřovala žaloba vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 65/2019, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2020 č. j. 22 Af 65/2019-37 tak, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno, neboť správce daně neprovedl test proporcionality, pokud šlo o výši daňového dluhu a hodnotu nemovitostí, ani vlastní kvalifikovaný odhad ceny nemovitostí. Jelikož v následujícím rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2020 č. j. 1388249/20/3202-80547-803674 nebyly uvedené nedostatky odstraněny a nebyl tedy respektován závazný právní názor krajského soudu, bylo na základě žaloby žalobce vedené u krajského soudu pod sp. zn. 22 Af 41/2020 rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeno rozsudkem ze dne 11. 3. 2021. V průběhu tohoto soudního řízení došlo ke změně skutkového stavu, kdy žalobce daňový nedoplatek uhradil z prostředků mimo daňovou exekuci a exekuční řízení bylo následně zastaveno. Dne 12. 7. 2021 podal žalobce námitku, kterou se domáhal předspsání a vyplacení úroku z nesprávně stanovené daně v rámci zajišťovacího a exekučního řízení podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a také podle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. O námitce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

10. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný po rekapitulaci obsahu námítky žalobce a popisu skutkového stavu, resp. dosavadního průběhu řízení zdůraznil, že exekučně nebyla vymožena žádná částka, neboť žalobce uhradil celou částku uvedenou v zajišťovacích příkazech dobrovolně, v důsledku čehož odpadl důvod provedení zajišťovací daňové exekuce. Doměřené daně a s nimi související penále byly uhrazeny z peněžních prostředků zaslaných daňovým subjektem. Dále žalovaný v bodě 9 napadeného rozhodnutí posoudil úrok z neoprávněného vymáhání podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, přičemž zdůraznil, že v posuzované věci nedošlo ke zrušení ani změně exekučních titulů, tj. zajišťovacích příkazů ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, přichází však v úvahu neoprávněná exekuce z důvodu nepřiměřeně zvoleného rozsahu exekuce v návaznosti na zrušující rozsudky krajského soudu. Dále žalovaný uvedl, že nepolemizuje se závěry uvedenými v odkazované judikatuře NSS, podle níž ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 oproti odst. 1 téhož ustanovení speciálně upravuje nejen zvláštní sazbu, ale také dobu úročení. Případ žalobce se však po skutkové stránce odlišuje, když v případech posuzovaných NSS došlo ke zrušení či změně exekučních titulů (zajišťovacích příkazů), v dotčené věci však nikoliv. Odkazované rozsudky tak neřešily skutkově stejnou situaci, a proto nemohou být pro správce daně vodítkem k určení jistiny, ze které by měl být úrok z neoprávněného vymáhání podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 vypočten. V posuzované věci došlo k zastavení daňových exekucí v r. 2020 z důvodu úplné úhrady nedoplatku daňovým subjektem, přičemž prostřednictvím zajišťovací daňové exekuce na prodej nemovitých věcí nebylo uhrazeno ničeho. V dané

věci tedy neexistuje příčinná souvislost mezi neoprávněným vymáháním z důvodu nepřiměřeného způsobu provedení exekuce a částkou uhrazených daní, správce daně tak není schopen určit peněžní základ pro výpočet daného úroku.

11. V další části napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil posouzení úroku z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši ve smyslu ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021. Žalovaný poukázal na text ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, z něhož plyne, že dvojnásobný úrok nepokrývá „neoprávněné vymáhání“ ve stejném rozsahu jako předchozí právní úprava, neboť nově se užívá označení „úrok z nesprávně stanovené daně“. Předpokladem vzniku dvojnásobného úroku je tedy naplnění předpokladů vzniku úroku z nesprávně stanovené daně uvedených v ust. § 254 odst. 1-4 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021. Dále žalovaný odkázal na důvodnou zprávu k ust. § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, podle které úrok z neoprávněného jednání správce daně je nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně s tím, že úrok z nesprávně stanovené daně, jak napovídá jeho název, dopadá na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení, tedy při vyměření nebo doměření daně. Úrok z nesprávně stanovené daně představuje reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně *largo sensu* a při vydání zajišťovacího příkazu. Nezbytným předpokladem pro vznik nároku na tuto náhradu je existence příčinné souvislosti mezi nesprávným stanovením daně a úhradou této daně, popřípadě zadržení daňového odpočtu. Pokud tedy dojde k nesprávnému stanovení daně a toto pochybení je napraveno před tím, než bylo ze strany daňového subjektu plněno (byla uhrazena daň), případně před tím, než mělo být plněno ze strany správce daně (měl být vrácen daňový odpočet), nárok na náhradu v podobě úroku nevzniká. Uvedená vada se tak musí projevit jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Žalovaný následně shrnul, že z uvedeného vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně je v případě zajišťovacího příkazu jeho zrušení z důvodu nezákonnosti nebo prohlášení nicotnosti. Taková situace však v posuzované věci nenastala, neboť žalobu směřující proti zajišťovacím příkazům Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 31. 1. 2018 č. j. 22 Af 85/2017-48 zamítl a následně NSS v téže věci zamítl také kasační stížnost rozsudkem ze dne 16. 11. 2020 č. j. 1 Afs 390/2018-40. Nevznikla tak esenciální podmínka pro nárok na úrok z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši ve smyslu ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, neboť zajišťovací příkazy, které byly exekučními tituly, nebyly zrušeny pro nezákonnost ani prohlášeny za nicotné. Žalovaný tak shledal argumentaci žalobce ve vztahu k nároku na vznik úroku z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši za zcela nepřijatelnou. Dále žalovaný uzavřel, že jelikož nebylo exekucí na nemovité věci ničeho uhrazeno, nelze uspokojit nárok daňového subjektu prostřednictvím paušalizované náhrady škody ve formě úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jelikož není právní normy, dle které by byl správce daně schopen určit peněžní základ pro výpočet úroku, a to z důvodu, že k zastavení daňové exekuce došlo ještě před její finalizací (před prodejem nemovitých věcí), resp. částka ve výši odpovídající doměřené dani nebyla uhrazena pod hrozbou zajišťovací exekuce, ale v návaznosti na potvrzení doměřené daně ze strany odvolacího orgánu.

12. Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, 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 reposazby 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 nárok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

13. Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odst. 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácení lhůty v předešlý stav.
14. Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je
- a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,
 - b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo
 - c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.
15. Podle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odst. 1-4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.
16. Krajský soud se primárně zabýval otázkou možnosti aplikace ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 na případ žalobce a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, že je vyloučena. Předně doba úročení tak, jak ji vymezil žalobce, nespadá do účinnosti tohoto ustanovení (blíže přechodná ustanovení novely č. 283/2020, čl. II.). Dále krajský soud zdůrazňuje, že nová právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně účinná od 1. 1. 2021 je výrazně odlišná oproti úpravě stanovené § 254 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020, neboť pokrývá případy, kdy došlo ke stanovení daně, tato byla uhrazena, avšak následně došlo ke snížení této stanovené daně. Zákon tedy cílí na oblast stanovení daně. Rozhodné je, že daňový subjekt byl nucen uhradit částku daně, kterou skutečně uhradil, avšak ukázalo se, že částka byla požadována neoprávněně. Důležité je, že úrok vzniká až v případě uhrazení částky v rámci náhradní lhůty splatnosti. Nová právní úprava sice zná také zdvojnásobení úroku v případě vedení exekučního řízení (§ 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021), přičemž dvojnásobná výše úroku nenáleží daňovému subjektu z titulu vymožení daně exekucí, ale náleží mu pouze za dobu vedení exekučního řízení. I v tomto případě však musí nastat změna (snížení daňové povinnosti). V tom je zásadní rozdíl mezi ust. § 254 odst. 2 ve znění účinném do 31. 12. 2020 a ust. § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021.
17. Dále lze zdůraznit, že *úroku vůbec nepodléhá nezákonné vymáhání daně. V tomto zákonodárce odkazuje daňový subjekt na náhradu škody podle zákona o odpovědnosti za škodu. V případě, že bude daň stanovena správně a správce daně provede nezákonné exekuční řízení (např. postihne neprodatelné věci), bude se muset daňový subjekt domoci náhrady škody*

právě dle zákona o odpovědnosti za škodu (blíže komentářová literatura k § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. - T. Rozehnal: Daňový řád. Praktický komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2019, právní stav komentáře ke dni 1. 3. 2021).

18. Krajský soud shrnuje, že pokud se žalobce v námitce a následně v žalobě domáhal úroku z neoprávněného jednání správce daně na základě ust. § 254 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, jedná se o nárok, jemuž nelze vyhovět, neboť označené zákonné ustanovení na jeho případ nedopadá.
19. Dále krajský soud přistoupil k posouzení nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně z pohledu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020. Žalovaný se s touto částí námitky žalobce vypořádal v bodě 9 napadeného rozhodnutí. Uvedl zde, že i když nedošlo ke zrušení ani změně exekučních titulů v podobě zajišťovacích příkazů, přichází v úvahu neoprávněná exekuce z důvodu nepřiměřeně zvoleného rozsahu exekuce, jak vyplývá ze zrušujících rozsudků krajského soudu. Dále žalovaný zdůraznil rozdíl skutkového stavu oproti odkazované judikatuře NSS, když v případě žalobce došlo k zastavení daňových exekucí z důvodu plné úhrady nedoplatku daňovým subjektem, k němuž však došlo mimo exekuci, z níž nebylo uhrazeno nic. Podle žalovaného tedy neexistuje příčinná souvislost mezi neoprávněným vymáháním z důvodu nepřiměřeného způsobu provedení exekuce a částkou uhrazených daní a žalovaný není schopen určit peněžní základ pro výpočet daného úroku ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020. Žalovaný je proto názoru, že nárok žalobce lze uplatnit postupem podle zákona č. 82/1998, neboť nejde o nárok, jenž by byl explicitně pokryt sankcemi dle daňového řádu.
20. Žalobce v podané žalobě proti této argumentaci žalovaného brojil tvrzením, že určení peněžitého základu pro výpočet úroku je pouze technikálií, přičemž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2020 sp. zn. 22 Af 65/2019, v němž soud uvedl, že z pohledu přiměřenosti zvoleného způsobu exekuce je úvaha o ceně exekvované nemovitosti základním a určujícím kritériem. Podle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl důvody, pro které by nebylo možné zjistit cenu exekvovaných nemovitostí, přičemž si mohl pořídit ocenění exekvovaného majetku vlastními silami.
21. Krajský soud tuto argumentaci žalobce nepovažuje za správnou. Je pravdou, že v označeném zrušujícím rozsudku krajský soud žalobcem citovaný text uvedl, ten se však vztahoval k otázce přiměřenosti ceny exekvované nemovitosti a daňového dluhu. Žalobce citovanou část odůvodnění zrušujícího rozsudku vytrhl z kontextu jeho komplexního odůvodnění a přiřadil jí význam, který soud ve zrušujícím rozsudku nesledoval. Cena nemovitosti měla svůj význam z pohledu principu proporcionality exekvovaného majetku a daňového dluhu žalobce, ale z pohledu výpočtu úroku, který se řídí ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, jež spatřuje základ pro výpočet úroku v uhrazené částce, je irelevantní. Krajský soud dává za pravdu žalovanému, že z ceny exekvovaných nemovitostí nelze stanovit základ pro výpočet úroku ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020.
22. Krajský soud se však neshoduje s žalovaným v závěru, že v dané věci nelze určit peněžní základ pro výpočet úroku dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020. Této právní otázce se obsáhle věnuje judikatura správních soudů. Doba, za kterou

daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, je vymezena od zahájení exekučního řízení do právní moci rozhodnutí, jímž bylo exekuční řízení ukončeno (blíže rozsudky NSS sp. zn. 3 Afs 155/2019 a sp. zn. 7 Afs 299/2015). Částka, ze které se vypočítává úrok je pak ta, která byla uhrazena daňovým subjektem, což plyne jednak přímo z textu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 a dále také z judikatury správních soudů (např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 351/2020 -bod č. 31). Tyto rozhodné údaje měl žalovaný v případě žalobce k dispozici. Krajský soud se proto dále zabýval posouzením, zda nesprávnost závěru žalovaného o nemožnosti určit peněžní základ pro výpočet úroku mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

23. Aplikace ust. § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 a odkazované judikatury pro výpočet výše úroku z neoprávněného vymáhání daně je možná pouze v případě splnění základní podmínky pro použití ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, kterou je neoprávněnost exekučního řízení. Tato zákonná podmínka je splněna, jestliže vydané exekuční příkazy jsou nicotné, neexistující nebo zrušené (rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 39/2020), anebo v případě, že bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2016 č. j. 5 Afs 170/2015-28, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 343/2016).

24. NSS v posledně odkazovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 170/2015 uvedl, že „*podmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné*“. Neoprávněnost vymáhání ve smyslu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 je tedy chápána jako nezákonnost.

25. V posuzované věci však Krajský soud v Ostravě zrušujícími rozsudky nezákonnost exekučního řízení nevyslovil a exekuční příkazy, stejně jako exekuční tituly (zajišťovací příkazy) nikdy nebyly zrušeny, nebyly prohlášeny za nezákonné, ani za nicotné. Krajský soud ve zrušujících rozsudcích toliko prohlásil za nepřezkoumatelná rozhodnutí žalovaného o odvolání proti exekučním příkazům, tj. shledal vady řízení.

26. Také obsahem správního spisu v nyní posuzované věci má krajský soud za prokázané, že ani později (po vydání zrušujících rozsudků) nedošlo ke zrušení exekučních titulů či exekučních příkazů, což také účastníci řízení považují za nesporné. Na základě uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že u žalobce nebyla splněna základní podmínka aplikace ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, a to nezákonné vymáhání.

27. Výše uvedený nesprávný závěr žalovaného ohledně určení peněžního základu pro výpočet úroku tak nemohl mít vliv na právní sféru žalobce a napadené rozhodnutí i přes tuto vadu v soudím přezkumu ob stojí.

28. V dalším žalobním tvrzení žalobce uvedl, že materiální dopady spočívající v nemožnosti nakládat s nemovitostmi, které byly předmětem exekuce, pocítil od počátku exekuce, a už proto mu vzniká nárok na úrok z neoprávněné exekuce od počátku jejího provádění. Odkázal přitom na judikaturu NSS, podle níž je nepodstatné, zda se jedná o exekuované finanční prostředky nebo o zásah do vlastnických práv spočívající v nemožnosti nakládat

s nemovitým majetkem. Krajský soud se ztotožňuje s žalobcem v existenci materiálních dopadů nepřiměřeného rozsahu exekuce do jeho právní sféry. Krajskému soudu je také znám obsah označených judikátů NSS a má za to, že v souzené věci nejsou zcela přílehavé. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 9/2020 se NSS zabýval úrokovým obdobím, pojmem *neoprávněně vedené exekuční řízení* a vyslovil také, že nemovitý majetek lze redukovat na finanční hodnotu. Skutkově se však jednalo o situaci oproti nyní posuzované věci značně odlišnou, neboť byl vydaný zajišťovací příkaz zrušen pro nezákonnost a v exekuci, která postihla veškerý majetek daňového subjektu, byly dlužné částky vymoženy. V rozsudku sp. zn. 3 Afs 155/2019 se NSS rovněž zabýval právní otázkou, od kterého okamžiku je třeba přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, pokud jde o neoprávněně vedenou exekuci a zabýval se také pojmem *neoprávněně vedené exekuční řízení*. Také v tomto případě NSS posuzoval jinou skutkovou situaci, než je věc žalobce, kdy byl vydaný zajišťovací příkaz následně zrušen pro nezákonnost, avšak již dříve bylo na jeho základě v zajišťovacím exekučním řízení plněno (blíže rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 50 Af 28/2018, který byl zrušen rozsudkem NSS sp. zn. 3 Afs 155/2019).

29. Krajský soud v návaznosti na svou argumentaci uvedenou v odst. 23-27 tohoto rozsudku se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že ne každé pochybení správce daně je podřaditelné pod některé z ustanovení daňového řádu a chybí-li taková norma v tomto základním procesním předpisu daňové správy, je řešením uplatnění nároku na náhradu škody podle zák. č. 82/1998 Sb.

30. V třetím žalobním bodě pak žalobce předkládá alternativní řešení, když má za to, že by se mohlo jednat o neoprávněnou daňovou exekuci bez exekučního titulu z rozdílu částky. Žalobce tvrdí, že pokud žalovaný zneužil právo za účelem zajištění úhrady na dosud nesplacenou nebo nestanovenou daň, nastávají následky uvedené v § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu účinného od 1. 1. 2021.

31. S takovou argumentací se krajský soud nemůže ztotožnit. Zajišťovací příkazy byly přezkoumány krajským soudem i Nejvyšším správním soudem a žaloba i kasační stížnost byly zamítnuty. Situace předvídaná ust. § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 tedy nenastala, navíc aplikace ust. § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 není možná, jak uvedl soud již výše (odst. 16 tohoto rozsudku). Rovněž žalobcova konstrukce, že vydal-li žalovaný následně dodatečné platební výměry za zdaňovací období pokrytá dříve zajišťovacími příkazy a těmito dodatečnými platebními výměry dodatečně stanovil daň ve výši cca 700 000 Kč, skrytě tak zrušil zajišťovací příkaz a exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí, je mylná. Žalobcova úvaha nerespektuje předstížený a dočasný charakter zajišťovacího příkazu jako specifického právního institutu, v daném případě navíc vydaného na dosud nestanovenou daň, který za splnění zákonných podmínek je následně nahrazen rozhodnutím o stanovení daně. Správcem daně realizovaný postup proběhl v souladu s platnou právní úpravou (ust. §§ 167-169 daňového řádu, v platném znění).

32. K poslednímu žalobnímu tvrzení krajský soud uvádí, že jelikož neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, nemohlo napadeným rozhodnutí dojít ani k rozporu s žádným článkem Listiny, jakkoliv jej žalobce v žalobě blíže nespécifikoval.

33. Argumentace obsažené v replikách žalobce doručených krajskému soudu dne 7. 4. 2022 a dne 14. 6. 2022 se vztahují k době, za kterou žalobci náleží úrok a k podmínkám pro přiznání nároku a krajský soud ji má za vypořádanou svou argumentací uvedenou k žalobnímu bodu 2) a nemá, co by k věci více uvedl.
34. Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
35. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly v tomto soudním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. března 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu