



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudce Mgr. Aleše Smetanky a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **P. K.**, bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem,
sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2022, č. j. 27300/22/5100-41456-711233

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2022, č. j. 27300/22/5100-41456-711233, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2022, č. j. 27300/22/5100-41456-711233 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 16. 4. 2018, č. j. 820151/18/2301-52521-401357, podle něhož náleží žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 346 565 Kč tak, že žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve výši 524.827 Kč, a dále úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 591.105 Kč, tj. v celkové výši 1.115.932 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce namítá, že dnem 1. 1. 2021 ztratil žalovaný věcnou příslušnost k rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z neoprávněného jednání podle § 252 daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád před novelou*“). Svůj názor žalobce opírá o skutečnost, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 změnila ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., která se týkají všech typů úroků, včetně úroků z prodlení. Podle § 251a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „*daňový řád po novele*“), se již proti rozhodnutí správce daně v souvislosti s předepsáním úroku nelze odvolat, ale lze uplatnit pouze námitku. Stejně hovoří též důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., resp. k tisku č. 841 Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky, 8. období, kde se v případě návrhu znění § 251a odst. 4 praví: „*V rovině společných ustanovení je jednotně pro všechny úroky stanoveno použití institutu námitky jako prostředku ochrany proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Ve vztahu k úrokům hrazeným daňovým subjektem je aplikovatelnost námitky dovozována již dnes s ohledem na zakotvení těchto úroků v rámci úpravy platební fáze správy daní; naopak v případě úroků hrazených správcem daně je toto použití bez dalšího diskutabilní a stávající daňový řád jej řeší výslovnou normou § 254 odst. 5 a § 254a odst. 5. Institut námitky současně prochází dílčí úpravou v rámci § 159 daňového řádu, kde by měla být zejména výslovně řešena otázka využitelnosti námitky i v případě nečinnosti (nekonání) správce daně, což by mělo vést k nesporné přípustnosti námitky ve všech situacích vztahujících se k oblasti úroků. Daňový subjekt tak bude mít univerzální nástroj vedoucí k vydání rozhodnutí správce daně, které lze případně následně napadnout správní žalobou. Opuštěna je současně speciální přípustnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, která byla výslovně upravena v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z daňového odpočtu (avšak již nikoliv v případě úroku z vratitelného přeplatku a úroku z prodlení). Námitka se na základě speciální normy § 251a odst. 4 daňového řádu uplatní i v případě, že správce daně vyrozumí o předpisu úroku formou platebního výměru (srov. též 159 odst. 5 daňového řádu).*“ (důraz přidán). Zákonodárce tak od 1. 1. 2021 předpokládá jediný opravný prostředek – námitku proti postupu správce daně při vyměření úroku, a to včetně případů vyrozumění o předpisu úroků z prodlení platebním výměrem, jako tomu bylo v předmětné věci.
3. Z bodu 12. přechodných ustanovení daňového řádu po novele (dále jen „*přechodná ustanovení*“) plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak. Výjimka je uvedena mimo jiné v bodě 6. přechodných ustanovení, podle níž: „*Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění*

účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V citované důvodové zprávě k daňovému řádu po novele, se v případě návrhu bodu 12 přechodných ustanovení praví: „Navržené přechodné ustanovení úzce navazuje na předchozí, které řeší hmotněprávní aspekty úroků. V tomto případě se navrhuje explicitně potvrdit obecný princip a normovat, že nová právní úprava se v oblasti procesních aspektů úroků použije ode dne nabytí účinnosti zákona jak na úroky vzniklé jak před, tak na úroky vzniklé po nabytí této účinnosti. **Aplikace nové procesně právní úpravy na „staré“ úroky se přitom neomezuje pouze na řízení a jiné postupy před změnou právní úpravy zahájené, ale vztahuje se na veškerá řízení a jiné postupy, ať již k jejich zahájení došlo před, anebo po změně právní úpravy (samozřejmě pokud se nejedná o postupy již skončené).** V konkrétní rovině tak budou ode dne nabytí účinnosti nové úpravy aplikována např. ustanovení nového § 251a odst. 3 daňového řádu o vyrozumívání daňového subjektu o předpisu úroku (namísto vydání platebního výměru, pokud byl dosud požadován) nebo ustanovení § 251b odst. 3 a § 251c odst. 3 daňového řádu o předepisování úroku do evidence daní. Věcným důvodem aplikace nové procesní úpravy na „staré“ i „nové“ úroky bez rozdílu jsou požadavky právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů komplikujících jak pozici daňových subjektů, tak správců daně. **Výjimkou z aplikace nových procesních pravidel na úpravu „starých“ úroků v daňovém řádu je dokončení započatých řízení o námitce** (viz výše bod 6 přechodných ustanovení).“ (důraz přidán).

4. Podle bodu 12 přechodných ustanovení daňového řádu po novele platí, že „na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“. V případě řízení a jiných postupů souvisejících s úroky se tak výhradně použijí nová procesní pravidla podle daňového řádu po novele. Ve svém důsledku to znamená, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 ve věci kterýchkoli úroků musí být dokončeno podle daňového řádu po novele, který ale odvolací řízení proti rozhodnutí o výši úroků z neoprávněného jednání správce daně vůbec neupravuje. Podané odvolání v této věci tak musí být obecně posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu po novele a podle § 159 daňového řádu po novele musí být dokončeno i řízení o této námitce.
5. Žalobce tak tvrdí, že žalovaný není v tomto případě pasivně legitimován. Ke stejnému závěru dospěl Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021 – 54: „Z takto nastaveného rámce právní úpravy lze nepochybně dovodit, že na řízení týkající se úroků se vztahuje právní úprava novelizovaná zákonem č. 283/2020 Sb., dle níž má daňový subjekt právo uplatnit proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku pouze námitku. Odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 tedy musí být, jak ostatně uvádí i žalobce, dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021. Příslušným orgánem, který o podání žalobce proti platebnímu výměru, jímž byl žalobci stanoven úrok z prodlení, je správce daně, v daném případě finanční úřad.“
6. Žalobce proto namítá, že ode dne 1. 1. 2021 je příslušný rozhodnout o námitce proti platebnímu výměru, kterým je daňový subjekt vyrozuměn o úroku z prodlení pouze Finanční úřad pro Plzeňský kraj.
7. Žalobce namítá, že mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání za celou dobu trvání daňové exekuce finančních prostředků na účtech žalobce u peněžních ústavů a ne jen za období, po kterém správce daně disponoval s výtěžkem z této exekuce. Žalobce opírá svůj názor o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs

155/2019 – 40, který v bodě 22 uvádí: „Zkoumané ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu totiž upravuje nikoli jen (zvláštní) daňovou sazbu (ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě). Stanoví též úrokové období, neboť daňovému subjektu (zde stěžovatelce) náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení.“ (důraz přidán). Podle § 178 odst. 1 daňového řádu před novelou je daňová exekuce zahájena vydáním exekučního řízení a od tohoto okamžiku vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání, protože tak stanoví § 254 odst. 2 daňového řádu do novely slovy „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“. Žalobce proto namítá, že exekuční příkazy byly vydány dne 19. 7. 2016, a proto také od tohoto dne mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání.

8. V případě exekuce prodejem movitých věcí je počátek úročení daný dnem 20. 7. 2016, kdy byl vydán exekuční příkaz na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957, protože jím bylo zahájeno exekuční řízení. Je proto nepodstatné, že inhibitorium dopadlo na žalobce až soupisem podle § 204 odst. 2 daňového řádu pře novelou, protože § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou jasně stanoví počátek úročení den vydání exekučního příkazu, coby den zahájení daňové exekuce podle již vzpomenutého § 178 odst. 1 daňového řádu před novelou.
9. Stejně tak je nesprávný postup žalovaného, když výpočet úroku z neoprávněného jednání po domnělém skončení vymáhání snižuje na poloviční sazbu oproti § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou. Vykládá přitom pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ nepřiměřeně úzce, že je to jen doba od doručení exekučního příkazu do dne jeho realizace. Vykládá jej tak, jak jej zákonodárce zavedl až ode dne 1. 1. 2021, jak si povšiml Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 – 53 uvedl: „[23] Z hlediska jazykového zákonodárce spojil právo na úrok dle citovaného ustanovení pouze se skutečností, že dojde k neoprávněnému vymáhání daně. Nespecifikoval přitom další podmínky pro vznik úroku, ale ani to, co se má neoprávněným vymáháním rozumět. [24] Výraz neoprávněný lze chápat též jako protiprávní či nezákonný. Takto ostatně přistoupil k výkladu předmětného ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 – 28, č. 9/2016 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[p]odmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 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 je tedy chápána jako jeho nezákonnost. [25] Neoprávněnost exekuce může být bezpochyby způsobena i nesprávným stanovením daně. Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, jak to předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž takto stanovená daň nebyla dobrovolně uhrazena, ale byla na daňovém subjektu vymáhána, jde bezpochyby o případ neoprávněného vymáhání, za nějž daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě platí, že § 254 odst. 2 daňového řádu je ustanovením speciálním k § 254 odst. 1 daňového řádu a za dobu neoprávněné exekuce náleží daňovému subjektu pouze úrok dle odst. 2 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 – 40, bod 21). [26] Současně ovšem zákonodárce neomezil použitelnost § 254 odst. 2 daňového řádu pouze na případy vymáhání nesprávně stanovené daně. Kdyby tomu tak bylo, nemusel by zákonodárce výslovně zakotvovat, že úrok dle citovaného ustanovení nevzniká, je-li „neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení

rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav“. Chtěl-li zákonodárce omezit právo na úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu na případy, kdy byla vymáhána nesprávně stanovená daň, mohl (a měl) to v předmětné právní úpravě jednoznačně vyjádřit. K tomuto kroku ostatně zákonodárce již přistoupil, neboť dle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 platí, že „Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.“ (důraz přidán).

10. Žalobce proto namítá, že žalovaný nesprávně aplikoval omezení úroku z neoprávněného jednání již na úrok vzniklý před novelou č. 283/2020 Sb., když aplikoval § 254 odst. 5 daňového řádu po novele, ač měl podle bodu 11. přechodných ustanovení aplikovat § 254 odst. 2 daňového řádu před novelou, což je nezákonné.
11. Konečně žalovaný vadně stanovil i den, kterým končí den aplikace sazby podle § 254 odst. 2 daňového řádu do novely. Žalovaný nesprávně aplikoval obecný § 154 odst. 2 daňového řádu před novelou, který za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku. Měl ale aplikovat speciální § 254 odst. 2 daňového řádu do novely, který mu ukládá přiznat úrok „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“, což zahrnuje časové období ode dne zahájení daňové exekuce do dne jejího skončení, kterým je potřeba chápat den, kdy se finanční prostředky neoprávněně vymožené vrátily do dispozice daňového dlužníka. K tomu Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku sp. zn. 6 Afs 39/2020 uvedl: „Výraz neoprávněný lze chápat též jako protiprávní či nezákonný. Takto ostatně přistoupil k výkladu předmětného ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, č. 9/2016 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[p]odmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 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 je tedy chápána jako jeho nezákonnost.“. A dokonce připustil, že tímto úrokem se odškodňuje i vymáhání probíhající bez exekučního příkazu (bod 33). Důsledkem nezákonnosti žalovaného je, že nedoplatky žalobce, na jejichž úhradu byl použit přeplatek dle vyrozumění prvostupňového správce daně ze dne 16. 4. 2018, č. j. 822976/18/2301-52521-401357 by byly státu odškodněny úrokem z prodlení, který byl v poloviční výši než úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu do novely, který měl žalovaný aplikovat. Žalovaný tak aplikací nesprávné právní normy způsobil radikální pokles odškodnění, kterého se žalobci mělo dostat.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
13. Pokud jde o námitku žalobce, podle které žalovaný ztratil kompetenci věc meritorně posoudit, a tedy vydat žalobou napadené rozhodnutí, a to pro změnu právní úpravy účinné ode dne 1. 1. 2021, žalovaný k této námitce nejprve uvádí, že žalovaný se k obdobně vznesené námitce vyjádřil již v bodech 43 až 46 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tak plně odkazuje a ve stručnosti k tomu shrnuje následující. [26] Žalovaný uvádí, že co do příslušnosti či kompetence vykonávat správu daní a vydávat v jejím rámci rozhodnutí či rozhodovat o odvoláních proti prvostupňovému rozhodnutí, je nutné vycházet z ustanovení zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), podle jehož § 10 správu daní vykonávají v prvním stupni finanční úřady a podle § 7 téhož zákona působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům vykonává Odvolací finanční ředitelství, když současně vedení odvolacího řízení se řídí § 109 a násl. daňového řádu. Přitom citovaná právní úprava nebyla novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 nijak dotčena. Vydal-li tedy správce daně v prvním stupni při správě daní rozhodnutí, o podaném odvolání (pokud není rozhodováno prvostupňovým správcem daně podle § 113 daňového řádu), tak nadále rozhoduje odvolací orgán, jímž je podle § 114 odst. 1 daňového řádu správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tímto nejbližší nadřízeným správcem daně finančním úřadům je konkrétně podle § 7 písm. a) zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství. Odvolací řízení tedy bylo v daném případě vedeno zcela v souladu se zákonem věcně příslušným správním orgánem, tj. Odvolacím finančním ředitelstvím

14. Pokud jde o odkaz žalobce na změnu právní úpravy, žalovaný k tomu dodává, že novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. skutečně došlo s účinností ode dne 1. 1. 2021 k zásadním změnám právní úpravy daňového řádu, mj. i v tom ohledu, že proti postupu správce daně ve věci úroku hrazeného správcem daně lze nově podat námitku bez možnosti odvolání (srov. § 251a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021). Současně je však nutné zdůraznit, že v případě žalobce bylo řízení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně zahájeno před změnou právní úpravy, tedy podle tehdy účinné právní úpravy, tj. podle daňového řádu účinného do dne 31. 12. 2020, kdy správce daně přiznal žalobci úrok rozhodnutím o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 101 odst. 1 daňového řádu, přičemž proti předmětnému rozhodnutí nebylo ze zákona vyloučeno odvolání. S ohledem na přípustnost odvolání proti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle tehdy účinné právní úpravy byl žalobce v rozhodnutí o úroku zcela řádně poučen o možnosti podat odvolání a svého práva odvolat se také využil, když dne 1. 5. 2018 podal odvolání. Řízení o odvolání pak nebylo ke dni 1. 1. 2021 pravomocně skončeno. Žalovaný dodává, že za takové skutkové situace zde neexistuje žádný zákonný důvod pro nevyřízení započatého a dosud neskončeného odvolacího řízení. Ani novela provedená zákonem č. 283/2020 Sb. pak nehovoří o tom, že by proti již existujícímu rozhodnutí správce daně podle § 101 odst. 1 daňového řádu o přiznání úroku (vydaného za původní právní úpravy) nebylo připuštěno odvolání, či že by nemohla být vedena a dokončena všechna odvolací řízení zahájená podle původní právní úpravy do dne 1. 1. 2021. Naopak sama novela v bodě 6 přechodných ustanovení připouští a výslovně upravuje dokončení započatých a dosud pravomocně neskončených (i odvolacích) řízení o námitce podle původní právní úpravy. Byť v případě žalobce nebylo rozhodováno o odvolání proti námitce, ale proti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně, záměr zákonodárce dokončit řízení započatá před dnem 1. 1. 2021, tj. podle původní právní úpravy, je zde zcela jasný. V tomto směru tedy není nová právní úprava na překážku tomu, aby bylo ve věci odvolání proti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně (vydanému podle původní právní úpravy) vydáno rozhodnutí o odvolání. Žalobcem zmíněný bod 12 přechodných ustanovení daňového řádu se pak uplatní pouze na řízení, kdy k zahájení řízení dojde až po dni 1. 1. 2021, tedy za účinnosti nové právní úpravy, jež nepřipouští možnost podat proti rozhodnutí o úroku odvolání. To však není případ žalobce.
15. Žalovaný dodává, že jím zastávaný procesní postup je rovněž v souladu s požadavkem legitimního očekávání a zachování právní jistoty, neboť zachovává právo daňového

subjektu na podání a vyřízení opravného prostředku v situaci, kdy správce daně přiznal žalobci úrok podle původní právní úpravy rozhodnutím, proti němuž bylo připuštěno odvolání, a žalobce se za účinnosti původní právní úpravy odvolal.

16. Pokud pak jde o úvahu žalobce, podle které mělo být podané odvolání posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, o které pak mělo být rozhodnuto v řízení před správcem daně, tato nejen že představuje pouhou nepodloženou úvahu žalobce, když žalobcem navrhovaný postup nemá žádný zákonný podklad (ani žalobcem zmiňovaný bod 12 přechodných ustanovení daňového řádu takový postup neupravuje), ale navíc je předmětná argumentace žalobce zcela nelogická, neboť správce daně v dané věci již jednou rozhodl, když rozhodnutím o úroku z neoprávněného jednání správce daně úrok přiznal a předepsal. O podaném odvolání pak prvostupňový správce daně nemůže vést odvolací řízení (s výjimkou případu zakotveného v § 113 daňového řádu, který však v daném případě nenastal), nýbrž o tomto je procesně povinen rozhodnout odvolací orgán, tj. Odvolací finanční ředitelství. Žalovaný dále dodává, že předmětná argumentace žalobce působí také zjevně účelově, neboť žalobce tímto odmítá postup, který mu poskytuje největší možnou ochranu jeho práv v podobě zachování jeho práva na vyřízení podaného odvolání podle předchozí právní úpravy, tzn., přezkum zákonnosti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně provedeného v odvolacím řízení odvolacím orgánem při zachování zásady dvojinstančnosti řízení.
17. Pokud pak žalobce na podporu svého názoru stran ztráty kompetence odvolacího orgánu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 31/2021-54 ze dne 7. 6. 2022, žalovaný k tomu jednak uvádí, že se s citovaným rozsudkem, podle kterého Krajský soud v Hradci Králové shledal rozhodnutí o odvolání nicotným pro nedostatek věcné příslušnosti odvolacího orgánu v důsledku novely daňového řádu, neztotožnil, protože proti němu podal kasační stížnost (pozn. o kasační stížnosti je nyní vedeno řízení u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 162/2022), a dále pak žalovaný k citovanému rozsudku dodává, že tento se co do merita věci vztahoval k úroku z prodlení, nikoliv k rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně, o který jde v daném případě, protože tak citovaný rozsudek (bez ohledu na nesouhlas žalovaného s ním) ani není na případ žalobce přílehlavý.
18. Žalovaný nakonec podotýká, že přílehlavějším rozsudkem na daný případ by byl např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 Af 5/2021- 27 ze dne 11. 8. 2021, v němž se soud zabýval otázkou kompetence Odvolacího finančního ředitelství rozhodovat o odvolání proti rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu po 1. 1. 2021 s ohledem na novelu daňového řádu. V tomto rozsudku přitom soud totožně se žalovaným shledal, že pokud řízení bylo zahájeno podáním námítky před dnem 31. 12. 2020 a nebylo ke dni 1. 1. 2021 pravomocně skončeno, bylo nutné aplikovat právní úpravu daňového řádu účinnou do dne 31. 12. 2020, tedy připustit možnost podání odvolání proti rozhodnutí o námitce a v případě podaného odvolání rozhodnout o odvolání v odvolacím řízení. Naopak krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, že měl být aplikován bod 12 přechodných ustanovení. Postup podle uvedeného bodu 12 se uplatní pouze na řízení, kdy k zahájení řízení o námitce, tedy k podání námítky, dojde až po dni 1. 1. 2021, tedy za účinnosti nové právní úpravy, jež nepřipouští možnost podat proti rozhodnutí o námitce odvolání. Žalovaný k tomuto rozsudku dodává, že byť se tento týkal otázky rozhodování o odvolání proti námitce, nikoliv přímo otázky rozhodování o odvolání

proti rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně, záměr dokončit řízení započatá před dnem 1. 1. 2021, tj. podle původní právní úpravy, je zde jasný.

19. K námitce žalobce, v níž tento namítá, že pro výpočet úroku je nepodstatné, kdy na něj dopadlo inhibitorium, a za zásadní pro výpočet úroku shledává zahájení daňové exekuce podle ust. § 178 odst. 1 daňového řádu, k čemuž poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 155/2019-40 ze dne 15. 12. 2020, bod 22, žalovaný uvádí, že této námitce žalobce nemůže přisvědčit. Žalovaný trvá na výpočtu úroku provedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, v němž rovněž osvětlil, proč připadá počátek úročení na ten který den (viz body 24 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný má přitom za to, že předmětný výpočet úroku je rovněž v souladu s recentními judikatorními závěry, když plně reflektuje faktické dopady exekučního řízení do majetkové sféry daňového subjektu, což je třeba kompenzovat dvojnásobnou sazbou úroku. Byť žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 155/2019-40 ze dne 15. 12. 2020, činí tak toliko ve vztahu k bodu 22, v němž soud skutečně vyslovil, že doba neoprávněně vedeného exekučního řízení počíná zahájením podle § 178 odst. 1 daňového řádu. Uvedené však nelze vykládat striktně formálně tak, že úrok je třeba vždy počítat od zahájení daňové exekuce. Z dalších bodů citovaného rozsudku jsou totiž jasně patrné úvahy Nejvyššího správního soudu stran materiálních dopadů neoprávněného vymáhání a úmyslu zákonodárce, a to s tím závěrem, že úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu je třeba kompenzovat zásah do vlastnického práva daňového subjektu. S ohledem na uvedené je tak nutno dobu úročení vztáhnout na dobu trvání faktických dopadů exekučního řízení do majetkové sféry daňového subjektu, tzn., dobu, po kterou nemohl daňový subjekt nakládat se svým majetkem v důsledku exekučního řízení.
20. Žalovaný pak nemůže přisvědčit názoru žalobce, že by v jeho případě měl být úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu počítán už od vydání exekučních příkazů, když samotným zahájením exekučního řízení ještě nebylo do vlastnického práva žalobce zasaženo. Žalovaný k tomu dodává, že podle § 178 odst. 1 daňového řádu je exekuční řízení skutečně zahájeno vydáním exekučního příkazu, avšak tímto okamžikem, tj. vydáním exekučního příkazu, pravidelně nedochází k žádnému zásahu do vlastnického práva daňového subjektu. V nejobecnější rovině je totiž nutno poukázat na skutečnost, že okamžik vydání rozhodnutí nelze zaměňovat za okamžik účinnosti rozhodnutí (srov. § 101 odst. 2 a 5 daňového řádu). Zcela pravidelně tak dochází k tomu, že k okamžiku vydání exekučního příkazu nemůže tento exekuční příkaz ve vztahu k daňovému subjektu vyvolat jakékoliv negativní účinky, jelikož tyto účinky nastanou zpravidla až okamžikem doručení exekučního příkazu jeho adresátovi (záleží na způsobu provedení daňové exekuce). Pokud má tedy žalobce za to, že počátkem doby úročení je bez dalšího okamžik zahájení daňové exekuce, je nutno konstatovat, že tento okamžik nelze obvykle považovat za počátek negativních dopadů daňové exekuce na daňový subjekt, nýbrž je dále, v závislosti na konkrétním způsobu provedení daňové exekuce, nutné zkoumat okamžik skutečné realizace daňové exekuce a účinky tzv. arrestatoria a tzv. inhibitoria, tj. zákazů v nakládání s exekvovaným majetkem, v důsledku kterých je daňový subjekt ve svém vlastnickém právu omezen.
21. K okamžiku faktických dopadů jednotlivých způsobů provedení daňové exekuce žalovaný již v bodě 48 žalobou napadeného rozhodnutí vysvětlil, že pokud jde o daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu, nedošlo vydáním exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu k žádnému faktickému omezení žalobce, když k tomuto omezení došlo až doručením předmětných exekučních příkazů jednotlivým bankám coby

poddlužníkům, na které teprve okamžikem doručení exekučních příkazů dopadl zákaz podle u§ 190 odst. 2 daňového řádu spočívající v tom, že od okamžiku doručení exekučního příkazu po celou dobu trvání exekuce nesmí banka vyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka (zde žalobce), provádět na ně započtení a ani s nimi jinak nakládat, a to až do výše vymáhané pohledávky a jejího příslušenství (tzv. arrestatorium). Teprve následně je exekuční příkaz v souladu s § 190 odst. 1 daňového řádu in fine doručen dlužníkovi (zde žalobci), který od okamžiku doručení exekučního příkazu nesmí vybrat peněžní prostředky z účtu, použít je k platbám nebo s nimi jinak nakládat (tzv. inhibitorium). Z pohledu faktického dopadu do majetkové sféry žalobce je tedy zásadní okamžik doručení exekučních příkazů jednotlivým bankám, neboť právě k tomuto dni dochází k blokaci vymáhaných peněžních prostředků na bankovním účtu žalobce, a tedy k faktickému omezení žalobce nakládat s jeho majetkem. Pro účely výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu proto žalobci náleží úrok právě ode dne doručení exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu jednotlivým bankám (pozn. v daném případě je tímto dnem 20. 7. 2016). S každou příchozí platbou se pak základ pro výpočet úroku zvyšuje a při výpočtu je tak nutno vycházet vždy z aktuální výše finančních prostředků (neoprávněně) blokových ve prospěch správce daně na postiženém bankovním účtu. Žalovaný dodává, že uvedené je rovněž v souladu s účelem § 254 odst. 2 daňového řádu, jímž se má daňovému subjektu nahrazovat újma spočívající v nemožnosti nakládat s vlastním majetkem – zde finančními prostředky. Nedávalo by totiž žádný smysl přiznat žalobci úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu už od formálního zahájení daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu, když v takový moment (do nastoupení účinků arrestatoria) žalobce není na svém vlastnickém právu fakticky nijak omezen a stále ještě může se svým majetkem volně nakládat. Uvedené by nedávalo smysl ani ve vztahu k výpočtu úroku, když dokud není postižena konkrétní finanční částka, není jasné, z jakého základu bude úrok počítán. Zásadní je tedy v tomto způsobu provedení daňové exekuce okamžik účinnosti exekučního příkazu, tedy okamžik faktického nastoupení účinků daňové exekuce, které teprve mají dopad do majetkové sféry daňového subjektu. Jistě si lze představit situaci, kdy k vydání i doručení, tedy účinnosti, exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu dojde ve stejný den, a potom je třeba úrok podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu počítat skutečně už od samotného zahájení daňové exekuce, neboť v takovém případě nejde jen o čistě formální úkon zahájení daňové exekuce, nýbrž jde současně i o okamžik realizace daňové exekuce se všemi důsledky s tím spojenými, tzn., i s dopady do majetkové sféry daňového subjektu. Taková situace, tj. splnutí okamžiku formálního zahájení exekučního řízení a faktické realizace daňové exekuce, tj. dopadů do majetkové sféry žalobce, však v daném případě nenastala.

22. Ohledně daňové exekuce prodejem movitých věcí pak žalobce rovněž nebyl omezen v nakládání se svým majetkem ode dne vydání exekučního příkazu na prodej movitých věcí, tj. ode dne 20. 7. 2016, nýbrž až ode dne provedení soupisu věcí, tj. ode dne 2. 12. 2016. Vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí bylo toliko formálně zahájeno exekuční řízení prodejem movitých věcí. V předmětném exekučním příkazu na prodej movitých věcí pak správce daně uvedl, že věci, které mají být prodány, určí daňový exekutor v soupisu věcí a se sepsanými věcmi pak nesmí daňový dlužník (zde žalobce) podle § 204 odst. 2 daňového řádu nakládat (tzv. inhibitorium). Konkrétní movité věci postižené předmětnou daňovou exekucí tedy byly specifikovány až v rámci soupisu (viz protokol o soupisu č. j. 1965922/16/2301-80541-403350). S ohledem na to, že exekuční příkaz v daném případě neobsahoval specifikaci movitého majetku, jenž by měl být v

daňové exekuci následně zpeněžen, a k této specifikaci došlo v daném případě až provedením soupisu věcí, ke kterému došlo až dne 2. 12. 2016, tj. několik měsíců po zahájení daňové exekuce, nedávalo by žádný smysl přiznat žalobci úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu už od formálního zahájení daňové exekuce. Žalobci totiž v daném případě nebylo (a ani nemohlo být) v době zahájení daňové exekuce známo, jaký konkrétní majetek žalobce bude exekucí postižen, a tedy nebylo jasno, v nakládání s jakými konkrétními majetkovými hodnotami bude snad žalobce v důsledku nařízené daňové exekuce omezen. Žalobce tedy v okamžiku zahájení daňové exekuce, tj. vydání předmětného exekučního příkazu, dosud mohl volně nakládat s veškerým svým majetkem bez jakéhokoliv omezení. Teprve v okamžiku soupisu movitých věcí žalobce pocítil faktický dopad exekučního řízení a byl skutečně omezen v nakládání s exekvovaným majetkem, pročez je třeba úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu počítat ode dne provedení soupisu věcí.

23. Pokud jde o námitku, v níž žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který po skončení vymáhání snížil úrok na poloviční sazbu, je z této patrné, že žalobce fakticky brojí proti přiznanému úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, když má za to, že mu i po skončení daňové exekuce náleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Této úvaze však žalovaný nemůže přisvědčit, když úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu představuje úrok z neoprávněného vymáhání. Jestliže exekuční řízení skončilo, tedy se již nevymáhá, nelze dále nárokovat úrok z neoprávněného vymáhání. Úvaze žalobce pak nelze přisvědčit ani na základě výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 155/2019-40 ze dne 15. 12. 2020, bod 30, v němž Nejvyšší správní soud zcela jasně uvedl, že daňový subjekt je nutno kompenzovat úrokem z neoprávněného jednání správce daně i po skončení exekučního řízení (pokud jsou neoprávněně vymožené prostředky správcem daně zadržovány), a to právě úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Toto je evidentní jak z kontextu bodů 29 a 30 citovaného rozsudku, tak i z výslovné citace samotného bodu 30, kde Nejvyšší správní soud uvedl: „V nastíněném hypotetickém případě by ve skutečnosti daňovému subjektu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu.“ Žalovaný tedy postupoval v souladu s citovaným rozsudkem, když za dobu daňové exekuce, která byla neoprávněná, žalobci přiznal úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále poté, co exekuční řízení skončilo, žalobce z důvodu zadržování neoprávněně vymožených finančních prostředků kompenzoval ještě úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nakonec dodává, že pokud žalobce poukazuje na nesprávnou aplikaci § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, je třeba k tomu uvést, že citované ustanovení nebylo v případě žalobce aplikováno, pročez je námitka stran jeho nesprávné aplikace na daný případ irelevantní. Jak již žalovaný zdůraznil výše, v daném případě bylo postupováno v souladu s recentními judikaturními závěry, které dopadají na právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně před novelou.
24. Nakonec pokud jde o námitku žalobce, v níž tento rozporuje konec doby úročení, když má za to, že žalovaný nesprávně aplikoval obecné § 154 odst. 2 daňového řádu před novelou, avšak správně měl podle žalobce aplikovat speciální § 254 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá přiznat úrok za dobu „neoprávněně vedeného exekučního řízení“, tj. od zahájení až do skončení exekučního řízení, kterým je potřeba chápat den, kdy se

neoprávněně vymožené finanční prostředky vrátily do dispozice daňového subjektu, žalovaný s poukazem na již výše uvedené zdůrazňuje, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží daňovému subjektu pouze po dobu neoprávněného vymáhání a jestliže exekuční řízení skončilo, tedy se již nevymáhá, nelze dále nárokovat úrok z neoprávněného vymáhání. Žalobci tedy nelze přisvědčit v jeho úvaze, že mu úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží až do vrácení finančních prostředků. Z důvodu zadržování neoprávněně vymožených finančních prostředků ještě po skončení exekučního řízení však byl žalobce kompenzován v souladu s recentními judikaturními závěry ještě úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Obecně pak úrok ve standardní výši podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu za celou dobu držení finančních prostředků po skončení vymáhání až do jejich vrácení, příp. převedení na úhradu nedoplatku. Žalobce se v podané žalobě domáhá toho, aby doba úročení skončila až vrácením finančních prostředků do jeho dispozice. Takový okamžik však v daném případě nenastal, neboť nevznikl vratitelný přeplatek podle § 254 odst. 4 daňového řádu, který by bylo nutné vrátit. Jak ostatně žalovaný podrobně popsal v bodě 30 žalobou napadeného rozhodnutí, finanční prostředky vymožené v daňové exekuci na základě zajišťovacích příkazů byly po vydání dodatečných platebních výměrů převedeny na osobní daňový účet žalobce DP 70, tj. účet daně z přidané hodnoty. Dodatečné platební výměry pak byly rozhodnutím odvolacího orgánu č. j. 9024/18/5300-21441-703172 ze dne 27. 2. 2018 zrušeny pro nezákonnost. Zrušením dodatečných platebních výměrů však nevznikl z finančních prostředků vymožených v rámci daňové exekuce vratitelný přeplatek, který by bylo nutné žalobci vrátit, neboť správce daně evidoval ke dni 27. 2. 2018 u žalobce další nedoplatky na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob. S ohledem na uvedené proto byly finanční prostředky vymožené v rámci daňové exekuce použity na úhradu nedoplatek. Jelikož v daném případě nevznikl vratitelný přeplatek, nemohl být úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu počítán do dne vrácení finančních prostředků, jak namítá žalobce, nýbrž byl počítán do dne převedení finančních prostředků na úhradu nedoplatek žalobce, tj. do dne 27. 2. 2018. K datu převedení přeplatku na nedoplatky se pak žalovaný podrobně vyjádřil v bodě 50 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalobci k odvolací námitce vysvětlil, že správce daně provedl převod přeplatku na nedoplatky se správným datem úhrady, neboť přeplatek z neoprávněně vymožených finančních prostředků fakticky vznikl v důsledku rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 9024/18/5300-21441-703172 ze dne 27. 2. 2018, kterým byly zrušeny dodatečné platební výměry pro nezákonnost.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

25. Žalovaný i žalobce při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

26. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
27. Žaloba je důvodná.

A.

28. Soud se neztotožnil s první žalobní námitkou opírající se o tvrzení, že žalovaný ztratil kompetenci rozhodnout po dni 1. 1. 2021 o odvolání žalobce. Ohledně této námítky je třeba zdůraznit, že v mezidobí od podání žaloby byla sporná otázka zodpovězena judikaturou Nejvyššího správního soudu, která překonala rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021 – 54, o které se opíral žalobce. Kasační soud konkrétně v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022 – 29 uvedl (viz bod 30 a 31 rozsudku), že „právní rámec daňového řádu účinný od 1. 1. 2021 nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních ze stěžovatele na prvostupňového správce daně, jenž by měl nově tato odvolání posoudit jako námitku. Takový právní následek přijetí novely č. 283/2020 Sb. nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by též v rozporu se zákazem retroaktivity. [31] Z uvedeného plyne, že stěžovatel byl věcně příslušný rozhodnout o odvolání ve věci úroků z prodlení, které bylo řádně podáno podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, pokud do tohoto data nebylo odvolací řízení pravomocně skončeno. Nová právní úprava daňového řádu, podle níž proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku lze podat pouze námitku, o které rozhoduje dotčený prvostupňový správce daně, proti němuž námitka míří (§ 251a odst. 4 ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), se uplatní pouze na námitky podané po 1. 1. 2021.“ (podrženo zdejším soudem)
29. Pro doplnění a nad rámec uplatněných žalobních bodů soud toliko uvádí, že podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že správce daně nevydává rozhodnutí, pouze vyrozumívá o předpisu úroku – opravný prostředek pak představuje námitka dle § 159 daňového řádu. V projednávaném případě však správce daně rozhodnutí vydal, poučil žalobce o možnosti podat odvolání a žalobce odvolání podal, žalovaný následně vedl odvolací řízení, v němž vydalo napadené rozhodnutí. Byť tento postup představuje vybočení z právě popsaného režimu § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, tím že byla zvolena cesta vydání rozhodnutí a následného odvolacího řízení, není tento postup na úkor žalobce, protože se mu dostalo možnosti přezkumu úroku v odvolacím řízení.

B.

30. Judikatura kasačního soudu determinovala obsah tohoto rozsudku i stran druhé sporné otázky týkající se výpočtu doby úročení.
31. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020 – 34 podpořil v žalobě prezentovaný náhled na výklad § 254 odst. 2 daňového řádu v rozhodném znění, podle něhož „v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.“ Kasační soud uvedl, že „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 (či – slovy citovaného rozsudku – je do něj „podstatněji zasaženo“) ve srovnání se situací, pokud daňová exekuce neprobíhá a daňový subjekt plní svoji daňovou povinnost dobrovolně. V projednávaném případě pak konkrétně stěžovatel nemohl disponovat peněžními prostředky na bankovních účtech a movitými věcmi. Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje námitce stěžovatele, že materiální dopady neoprávněného vymáhání pocítil hned od prvního dne provádění exekuce.“ (zvýrazněno zdejším soudem)

32. Z práve zmíněného je zřejmé, že daňové orgány pochybily, když vymezily „*dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení*“ u částek vymožených exekučními příkazy na přikázání pohledávky z účtu od 20. 7. 2016, tj. okamžikem doručení exekučních příkazů jednotlivým bankám, když je třeba počítat úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu za dobu od vydání exekučních příkazů, tj. ode dne 19. 7. 2016, a u částky vymožené exekučním příkazem na prodej movitých věcí pochybily, když úrok počítaly od 2. 12. 2016, tj. data provedení soupisu věcí, neboť úrok měl být počítán od vydání exekučního příkazu, tj. ode dne 21. 7. 2016.
33. Naopak soud se neztotožnil s žalobní argumentací týkající namítaného nezákonného omezení úroku z neoprávněného jednání tvrzeným použitím § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Ve shodě s žalovaným je třeba konstatovat, že daňové orgány z žalobcem zmiňovaného ustanovení vůbec v projednávané věci nevycházely, proto tato žalobní námitka není způsobilá přivodit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
34. Není důvodné ani tvrzení žalobce, že za konec časového období, v němž je aplikována zvýšená sazba úroků ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, je nutné považovat den, kdy se finanční prostředky neoprávněně vymožené vrátily do dispozice daňového subjektu. Tuto argumentaci vyvrací již citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020 – 34, v němž NSS uvažil, že by „*daňovému subjektu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu.*“ (zvýrazněno zdejší soudem) Platí tak, že za případné zadržování neoprávněně vymožených prostředků po skončení exekučního řízení by žalobce byl odškodněn úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu.
35. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VI.

Náklady řízení

36. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobce, jenž měl ve věci plný úspěch. Žalobci náleží náhrada účelně vynaložených nákladů řízení sestávajících 1) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč; 2) z odměny advokáta za tři úkony právní služby, kterými se rozumí převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání dne 23. 5. 2023, podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, ve výši 3 100 Kč/úkon, celkem 9 300 Kč; 3) z náhrady hotových výdajů v souvislosti s těmito třemi úkony právní služby, tj. podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu 300 Kč/úkon, celkem 900 Kč; 4) z částky daně z přidané hodnoty již je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést, ve výši 2 142 Kč.

37. Celková výše nákladů řízení, které je žalovaný povinen nahradit žalobci, činí 15 342 Kč. Žalovanému byla ke splnění povinnosti stanovena lhůta, jež je přiměřená možnosti danou platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. května 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu