



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 18. 8. 2023, č. j. 26366/23/5100-41456-711233

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 26366/23/5100-41456-711233, 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:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

I.

Napadené rozhodnutí

1. Zahajuji tímto jednání ve věci žaloby žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 26366/23/5100-41456-711233 (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 ve výši 552.974 Kč podle § 254 odst. 2 daňového řádu a 591.105 Kč podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

II.

Žaloba

2. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný nesprávně určil konec doby úroku na den 27. 2. 2018 podle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ve znění do dne 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád*“).
3. Žalovaný obhájí názor, že dne 27. 2. 2018 bylo doručeno rozhodnutí žalovaného z téhož dne č. j. 9024/18/5300-21441-703172 a tím zanikl přeplatek žalobce, protože byl „*skutečně převeden*“ na úhradu jiného nedoplatku žalobce.
4. Žalobce namítá, že k tomu, aby byl přeplatek převeden na úhradu nedoplatku, je nezbytné, aby jej správce daně převedl, čili aby učinil úkon, jak plyne s § 154 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v odvolacím řízení namítal, že správce daně tak učinil až dne 13. 4. 2018, o čemž vyrozuměl žalobce přípisem ze dne 16. 4. 2018, č. j. 822976/18/2301-52521-401357.
5. Žalovaný v bodě 44 napadeného rozhodnutí reagoval tak, že v případě dne 13. 4. 2018 jde: „...*toliko o datum, k jakému správce daně prováděl potřebné úkony na osobním daňovém účtu, avšak nejde o datum skutečného převodu, resp. nejde o datum úhrady přeplatkem na jiné dani.*“.
6. Žalobce namítá, že převod přeplatku je úkonem správce daně, převod přeplatku tedy nenastává ze zákona, a proto je potřeba jej aktivně provést. Než správce daně převod provedl, existoval na osobní daňovém účtu žalobce přeplatek, který měl být úročen podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Z vyrozumění ze dne 16. 4. 2018, č. j. 822976/18/2301-52521-401357 plyne, že správce daně tento převod provedl až dne 13. 4. 2018.
7. Daňový řád v § 154 odst. 5 stanoví právní fikci, jaký den se považuje za den, kdy došlo k úhradě nedoplatku, pokud se tak stalo převodem přeplatku. Z toho žalovaný nad rámec zákona dovozuje, že se toto pravidlo použije i na zánik přeplatku. S tím žalobce nesouhlasí a namítá, že zákon stanoví *toliko* fiktivní zánik nedoplatku a nikoliv přeplatku.
8. Uvedený závěr žalobce potvrzuje to, že po dobu 28. 2. 2018 až 13. 4. 2018 byl na jeho osobních daňových účtech evidován současně přeplatek na DPH a nedoplatek na DPFO.
9. Nad to žalobce namítá nesprávnost dat úhrad, jak je správce daně uvedl ve vyrozumění ze dne 16. 4. 2018, č. j. 822976/18/2301-52521-401357. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 45513/17/5200-10422-711919 bylo žalobci doručeno dne 6. 11. 2017, takže nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob (dále také „*DPFO*“) vznikl dne 21. 11. 2017 ve smyslu § 143 odst. 5 daňového řádu. Pokud se za den úhrady tohoto nedoplatku má považovat přeplatek na DPH tak nejdříve dnem 21. 11. 2017. Oproti tomu správce daně v přípisu ze dne 16. 4. 2018, č. j. 822976/18/2301-52521-401357 tvrdí, že přeplatek na DPH byl na nedoplatek na DPFO použit takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Přeplatek převádíme:

částkou 146 256.00 Kč se dnem úhrady 05.08.2016

částkou 395 079.65 Kč se dnem úhrady 05.08.2016

částkou 127 500.00 Kč se dnem úhrady 05.08.2016

částkou 152 425.82 Kč se dnem úhrady 20.08.2016

částkou 225.00 Kč se dnem úhrady 27.08.2016

částkou 60 480.00 Kč se dnem úhrady 19.11.2016

částkou 60 480.00 Kč se dnem úhrady 25.11.2016

částkou 8 969.00 Kč se dnem úhrady 26.11.2016

částkou 18 992.00 Kč se dnem úhrady 29.11.2016

částkou 60 984.00 Kč se dnem úhrady 01.12.2016

částkou 1 158.00 Kč se dnem úhrady 26.01.2017

částkou 6 984.53 Kč se dnem úhrady 04.02.2017

částkou 3 724.36 Kč se dnem úhrady 04.02.2017

částkou 48.15 Kč se dnem úhrady 09.02.2017

částkou 139 062.16 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 239 100.00 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 263 270.00 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 286 097.49 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 275 240.00 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 176 675.00 Kč se dnem úhrady 14.02.2017

částkou 213 707.00 Kč se dnem úhrady 17.02.2017

částkou 78.00 Kč se dnem úhrady 26.04.2017

částkou 191.00 Kč se dnem úhrady 27.06.2017

částkou 381.00 Kč se dnem úhrady 26.09.2017.

10. Neboli správce daně převedl přeplatek na DPH na úhradu DPFO dříve, než byl splatný.
11. Žalobce z výše uvedených důvodů tvrdí, že mu žalovaný neoprávněně nepřiznal úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu za období 28. 2. 2018 až 13. 4. 2018.
12. Žalobce dále nesouhlasí s tím, jak žalovaný vypočetl úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, když jeho výši vztáhl ke konkrétní částce, která byla exekucí vymožena. Nic takového ale zákon nestanoví. 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 §*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení.“ (důraz přidán).

13. U žalobce bylo vymáhání nedoplatků zahájeno dne 19. 7. 2016 vydáním exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu č. j. 1419743/16/2301-80541-401957, č. j. 1419884/16/2301-80541-401957, č. j. 1419894/16/2301-80541-401957, č. j. 1419901/16/2301-80541-401957, č. j. 1419914/16/2301-80541-401957, č. j. 1419930/16/2301-80541-401957, č. j. 1419945/16/2301-80541-401957, č. j. 1419953/16/2301-80541-401957 a č. j. 1419969/16/2301-80541-401957, pokračovalo dne 20. 7. 2016, kdy správce daně vydal exekuční příkaz na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957 a neskončilo dodnes, protože se správci daně nepodařilo prodat všechny věci, které sepsal ze dne 2. 12. 2016 a nikoliv dne 21. 7. 2016, jak mylně tvrdí žalovaný (krajskému soudu známo z jeho rozhodovací praxe; rozsudek ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 27/2017-41). Celé toto období (ode dne 19. 7. 2016 dodnes) je ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu „dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení“, ve kterém se toliko střídaly různé druhy postihu majetku žalobce.
14. Žalobce proto namítá, že žalovaný nesprávně určil výši úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu, když jej při výpočtu stanovil toliko z vymožených částek, které vztáhnul ke konkrétně vymoženým částkám úhrad.
15. Konečně v poslední žalobní námitce žalobce zpochybňuje i konec období, za které je úrok přiznáván, jak předznamenal v předchozí žalobní námitce.
16. Dne 20. 7. 2016 správce daně vydal exekuční příkaz na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957 a vymáhání neskončilo dodnes, protože se správci daně nepodařilo prodat všechny věci, když dne 2. 12. 2016 sepsal zboží v ceně 9 939 300 Kč, jak plyne z protokolu o průběhu dražby movitých věcí č. j. 256508/17/2301-80541-401957, ale prodat se mu podařil jen zlomek (blíže protokol o soupisu věcí č. j. 1425137/16/2301-80541-403350). Vůči sepsaným, ale nevydraženým věcem, dodnes trvá inhibitorium podle § 204 odst. 2 daňového řádu a exekuční řízení tak dodnes neskončilo.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. K námitce, v níž žalobce rozporuje datum převodu vymožených finančních prostředků
18. na nedoplatek a má za to, že dnem převodu není den 27. 2. 2018, nýbrž den 13. 4. 2018, žalovaný předně odkazuje na bod 44 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k obdobné námitce žalobce již vyjádřil. Žalovaný k tomu ve stručnosti shrnuje, že pokud jde o datum 13. 4. 2018, které je uvedeno ve vyrozumění o převedení přeplatku, nepředstavuje toto datum skutečného převodu. Pro výpočet úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu je v daném případě podstatné datum 27. 2. 2018, neboť to je datum vzniku přeplatku, a tedy i datum převodu přeplatku na nedoplatek. [26] Jak ostatně žalovaný podrobně popsal v bodě 31 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 nedoplatky na osobním daňovém účtu žalobce DP 70, tj. účet

daně z přidané hodnoty, i na osobním daňovém účtu žalobce DP 72, tj. účet daně z příjmů fyzických osob. S ohledem na uvedené proto byly finanční prostředky vymožené v rámci daňové exekuce použity na úhradu nedoplatku na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty a ve zbytku pak byly v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu převedeny na úhradu nedoplatku evidovaném na osobním daňovém účtu daně z příjmů fyzických osob. Jelikož v daném případě nevznikl vratitelný přeplatek, není úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu počítán do dne vrácení finančních prostředků, nýbrž do dne jejich převedení na úhradu nedoplatků žalobce, tj. do dne 27. 2. 2018.

19. Žalobce poukazuje na skutečnost, že převod přeplatku na úhradu nedoplatku nenastává ze zákona, nýbrž je potřeba, aby správce daně provedl aktivní úkon, přičemž ten byl podle vyrozumění proveden dne 13. 4. 2018. Žalovaný k tomu uvádí, že žalobci lze přisvědčit v tom že převod přeplatku na nedoplatek nenastává ze zákona a je nutný úkon správce daně. Jak již však žalovaný uvedl výše, datum 13. 4. 2018 uvedené ve vyrozumění není skutečným datem převodu. Přeplatek z neoprávněně vymožených finančních prostředků totiž fakticky vznikl v důsledku rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 9024/18/5300-21441-703172 ze dne 27. 2. 2018, které nabylo právní moci rovněž dne 27. 2. 2018. Právě k tomu datu, tj. ke dni 27. 2. 2018, tak správce daně posuzoval, zda jde o vratitelný přeplatek, který je nutné v zákonné lhůtě žalobci vrátit. Jak žalovaný shrnul už v předchozím bodě, v daném případě nebyl přeplatek shledán vratitelným, a to pro existenci nedoplatku na osobním daňovém účtu žalobce daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob. V souladu se zákonem proto správce daně provedl převod přeplatku na úhradu nedoplatku, a to ke dni 27. 2. 2018, neboť k tomuto dni byly naplněny podmínky pro převedení přeplatku.
20. Pokud jde o tvrzení žalobce, podle kterého § 154 odst. 5 daňového řádu stanoví v případě převodu přeplatku pouze právní fikci zániku nedoplatku, nikoliv přeplatku, žalovaný takovou úvahu považuje za absurdní. Pokud totiž dojde k převodu přeplatku na úhradu nedoplatku, je logické, že tímto úkonem zaniká jak nedoplatek, tak i přeplatek. Nedoplatek zaniká proto, že na jeho úhradu byl použit přeplatek, a přeplatek současně zaniká proto, že byl použit na úhradu nedoplatku. Je nesmyslné hovořit o existujícím přeplatku poté, co byl tento použit na úhradu nedoplatku. Žalovaný pak k § 154 odst. 5 daňového řádu dále dodává, že toto ustanovení není pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně podstatné, neboť neupravuje převod přeplatku, nýbrž datum úhrady nedoplatku. Datum úhrady nedoplatku, tj. to, k jakému datu byl nedoplatek uhrazen, nemá na výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně vliv.
21. S ohledem na výše uvedené žalovaný trvá na tom, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu byl v daném případě správně vypočten do dne 27. 2. 2018, tj. do dne převedení přeplatku na úhradu nedoplatků žalobce.
22. Co se týče námitky, v níž žalobce namítá nesprávnost dat úhrad uvedených ve vyrozumění, žalovaný k tomu zdůrazňuje, že předmětem tohoto soudního přezkumu je úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu. Námitkou stran nesprávnosti dat úhrad žalobce nemíří proti žalobou napadenému rozhodnutí, nýbrž proti správnosti dat úhrad nedoplatků uvedených ve vyrozumění. Předmětná námitka je tedy v tomto řízení irelevantní, když datum úhrady nedoplatku se do výpočtu úroku nijak nepromítá. Jak bylo uvedeno výše, pro výpočet úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu je v daném případě podstatné datum převedení přeplatku,

nikoliv datum, s jakým byl nedoplatek uhrazen (pozn. datum úhrady nedoplatku upravuje § 154 odst. 5 daňového řádu).

23. Pokud jde o námitku žalobce, v níž tento nesouhlasí s vymezenou dobou neoprávněně vedeného exekučního řízení, resp. s výpočtem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu, který žalovaný vztáhl ke konkrétní vymožené částce, když žalobce má za to, že celé období od 19. 7. 2016 až dodnes bylo ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu dobou neoprávněně vedeného exekučního řízení, v němž se toliko střídaly různé druhy postihu majetku žalobce, žalovaný s tímto názorem žalobce nemůže souhlasit.
24. Z žalobcovy argumentace je zřejmé, že tento nahlíží na daňovou exekuci zahájenou více exekučními příkazy jako na jedno jediné exekuční řízení. Této hypotéze však neodpovídá zákonná úprava v daňovém řádu, která daňovou exekuci upravuje ve svém § 175 a násl. Podle § 178 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je daňové exekuční řízení zahájeno. Daňovou exekuci lze provést šesti zákonnými způsoby, přičemž způsob provedení daňové exekuce je zákonnou náležitostí každého exekučního příkazu. Není pak vyloučeno, aby správce daně v daňovém exekučním řízení vydal k vymožení stejného nedoplatku více exekučních příkazů postihujících různé majetkové hodnoty a prováděl tak daňovou exekuci více způsoby. Pokud nastane situace, kdy je vydáno více exekučních příkazů (jako tomu bylo v případě žalobce), nelze hovořit o jednom jediném exekučním řízení. Každý exekuční příkaz totiž zahajuje samostatné exekuční řízení. Každé takto zahájené exekuční řízení pak může být ukončeno různými způsoby, a to vždy s ohledem na skutkový průběh daného exekučního řízení. K zániku celé exekuce jako takové může dojít pouze v případě, kdy je exekuce vedena pouze na základě jediného exekučního příkazu jen jediným způsobem a dojde na základě tohoto exekučního příkazu např. k vymožení nedoplatku či k zastavení této exekuce. V případě existence více exekučních příkazů však nelze exekuční řízení jako celek ukončit (každému exekučnímu řízení odpovídá samostatné ukončení).
25. Daňová exekuce podle daňového řádu je tedy upravena odlišně od exekučního řízení podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“). Podle § 35 odst. 2 exekučního řádu je totiž exekuční řízení zahájeno dnem, hodinou a minutou, kdy exekuční návrh došel exekutorovi. Teprve poté, co soud pověří exekutora k provedení exekuce jsou v rámci jediného exekučního řízení vydávány exekuční příkazy. Tyto exekuční příkazy tedy (na rozdíl od daňové exekuce upravené daňovým řádem) nezahajují exekuční řízení, nýbrž jsou vydávány už v zahájeném exekučním řízení. V rámci exekučního řízení podle exekučního řádu pak (na rozdíl od exekučního řízení podle daňového řádu) může být exekuční řízení ukončeno i jako celek.
26. Zatímco exekuční řízení podle exekučního řádu je vedeno jako celek se svými úseky, exekuční řízení podle daňového řádu takto pojato není. V podmínkách daňového řádu neexistuje jedno exekuční řízení, které by pod sebe subsumovalo všechna dílčí řízení, nýbrž každý exekuční příkaz zahajuje samostatné exekuční řízení. S ohledem na uvedené tak byl úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu vypočten správně za dobu každého neoprávněně vedeného exekučního řízení zahájeného samostatným exekučním příkazem.
27. Na podporu výše uvedeného lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 78/2022–38 ze dne 15. 9. 2023, který se v bodě 19 vyjádřil k námitce, podle které by se všechny vymožené částky měly úročit až do dne, kdy bylo skončeno nejdéle trvající exekuční řízení, takto: *„Alternativa navrhaná společností ovšem nemá oporu v zákoně.“*

Krajský soud správně shrnul (viz body 28 až 30 jeho rozsudku), že daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu, jímž se určuje, které majetkové hodnoty daňového subjektu jsou postižovány. Právě a jen ve vztahu k těmto, konkrétní exekucí postiženým, majetkovým hodnotám, je daňový subjekt ve svém vlastnickém právu omezen. Smyslem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu škodu, která mu vznikla proto, že po určitou dobu nemohl nakládat s postiženými majetkovými hodnotami (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS). Tato škoda bude pro různé exekuce (zahájené různými exekučními příkazy) odlišná: jiná bude, pokud daňový subjekt nemůže nakládat se svou nemovitostí (je proti němu vedena exekuce prodejem nemovitosti), a jiná v případě, že nemůže nakládat s finančními prostředky na svém účtu (kvůli exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb).“

28. Nakonec pokud jde o námitku, v níž žalobce zpochybňuje konec doby úročení úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu, když má za to, že exekuční řízení z důvodu prodeje jen části sepsaných věcí dodnes neskončilo a nadále tak trvá inhibitorium podle § 204 odst. 2 daňového řádu, žalovaný k tomu sděluje, že předmětnou námitku žalobce vznesl poprvé až nyní v žalobě. Žalovaný tedy nyní prověřil skutečnosti tvrzené žalobcem, přičemž od správce daně zjistil, že v případě daňové exekuce nařízené exekučním příkazem na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957 ze dne 20. 7. 2016 skutečně nedošlo k prodeji všech sepsaných věcí, pročez správce daně rozhodnutím č. j. 470918/18/2301-80543-404726 ze dne 19. 3. 2018 vyloučil z daňové exekuce sepsané movité věci, k jejichž prodeji nedošlo, a následně rozhodnutím č. j. 471426/18/2301-80543-404726 ze dne 19. 3. 2018 daňovou exekuci na prodej movitých věcí zcela zastavil (předmětná rozhodnutí o vyloučení majetku z daňové exekuce a o zastavení daňové exekuce jsou uloženy ve spisu s názvem „Písemnosti vytištěné pro účely soudního řízení“). Žalobci je tedy nutné přisvědčit v tom, že předmětná daňová exekuce neskončila udělením příklepu v dražbě (viz jednotlivá rozhodnutí o udělení příklepu, jež jsou přílohou protokolu o průběhu dražby movitých věcí č. j. 256508/17/2301 80541-401957), neboť v dražbě nebyly prodány veškeré sepsané věci. Rozhodně však nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že by daňová exekuce dodnes trvala a nadále tak trvalo inhibitorium podle § 204 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutím č. j. 471426/18/2301-80543-404726 ze dne 19. 3. 2018 totiž byla daňová exekuce na prodej movitých věcí zcela zastavena. Předmětné rozhodnutí o zastavení daňové exekuce bylo žalobci doručeno dne 28. 3. 2018, čímž předmětné rozhodnutí nabylo právní moci.
30. Žalobce v podané žalobě současně zmiňuje, v jaké hodnotě byly movité věci sepsány, aniž by vysvětlil, proč tuto hodnotu zmiňuje. Žalovaný k tomu pro úplnost uvádí, že údaj o odhadované hodnotě věcí není pro výpočet úroku relevantní. Základem pro výpočet úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je totiž vypočtená částka, tj. v daném případě výtěžek dosažený zpeněžením movitých věcí, který v daném případě v souhrnné výši činí 258 600 Kč. Ostatně to, že základem pro výpočet úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je vypočtená částka, nikoliv odhadovaná hodnota postižené věci, potvrzuje také judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek č. j. 10 Afs 78/2022–38 ze dne 15. 9. 2023, v němž soud vysvětlil, že pokud daňovou exekucí nebylo cokoliv vymoženo, nemůže být škoda nahrazena úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť chybí základ pro jeho výpočet). Ve světle výše uvedených zjištění je tedy nutné připustit, že konec doby úročení ve vztahu k exekuci movitých věcí byl v žalobou napadeném rozhodnutí uveden v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu byl totiž žalobci vypočten za dobu ode dne 21.

7. 2016 do dne 16. 2. 2017, tj. do udělení příklepu v dražbě. Ačkoliv už se dále v daňové exekuci na prodej movitých věcí ničeho dalšího nevymohlo (výše výtěžku zůstává stejná), daňová exekuce i po provedené dražbě stále běžela, neboť nebyly prodány všechny sepsané věci, a byla ukončena až rozhodnutím o zastavení daňové exekuce. Jelikož úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží až do skončení vymáhání, měl být žalobci správně přiznán úrok až do dne 28. 3. 2018 (den právní moci rozhodnutí o tom, že se daňová exekuce zcela zastavuje). Následně žalovaný specifikoval dílčí výpočet úroku podle u § 254 odst. 2 daňového řádu v případě exekučního příkazu na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957. Ve světle výše uvedených zjištění je tedy nutné připustit, že konec doby úročení ve vztahu k exekuci movitých věcí byl v žalobou napadeném rozhodnutí uveden v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu byl totiž žalobci vypočten za dobu ode dne 21. 7. 2016 do dne 16. 2. 2017, tj. do udělení příklepu v dražbě. Ačkoliv už se dále v daňové exekuci na prodej movitých věcí ničeho dalšího nevymohlo (výše výtěžku zůstává stejná), daňová exekuce i po provedené dražbě stále běžela, neboť nebyly prodány všechny sepsané věci, a byla ukončena až rozhodnutím o zastavení daňové exekuce. Jelikož úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží až do skončení vymáhání, měl být žalobci správně přiznán úrok až do dne 28. 3. 2018 (den právní moci rozhodnutí o tom, že se daňová exekuce zcela zastavuje). Následně žalovaný specifikoval dílčí výpočet úroku podle u § 254 odst. 2 daňového řádu v případě exekučního příkazu na prodej movitých věcí č. j. 1423330/16/2301-80541-401957.

31. V důsledku skutečnosti, že žalobci v případě daňové exekuce na prodej movitých věcí náleží správně úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu až do dne 28. 3. 2018, nevznikne mu už dále nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobou napadeným rozhodnutím byl v případě finančních prostředků vymožených daňovou exekucí na prodej movitých věcí přiznán dílčí úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 37 613,19 Kč, kdy doba úročení běžela do dne převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u správce daně, tj. do dne 27. 2. 2018. S ohledem na skutečnost, že v případě daňové exekuce na prodej movitých věcí náleží žalobci až do dne 28. 3. 2018 úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu, nenastává v tomto případě potřeba kompenzovat žalobce ještě úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť po skončení vymáhání už správce daně v této daňové exekuci nezadržoval žalobci vymožené finanční prostředky. Uvedené také odpovídá zásadě, podle které není možný souběh obou úroků za stejné období.
32. Žalovaný tak k předmětné žalobní námitce uzavírá, že tato je zčásti důvodná. S ohledem na skutečnost, že daňová exekuce na prodej movitých věcí skončila až zastavením daňové exekuce, náleží žalobci úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu až do dne 28. 3. 2018, protože výše úroku má správně činit 123 192,08 Kč (v žalobou napadeném rozhodnutí nesprávně vypočten dílčí úrok do dne 16. 2. 2017 ve výši 42 007,26 Kč). Zjištěné pochybení tak má vliv na celkovou výši přiznaného úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu, který má správně činit 634 158,82 Kč (ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí nesprávně uvedena celková výše úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu 552 974 Kč). Správný výpočet úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu počítaný do dne 28. 3. 2018 pak má současně vliv na výši přiznaného úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který je nutné snížit o částku 37 613,19 Kč, neboť v případě daňové exekuce na prodej movitých věcí již žalobci nevzniká nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Správně má tedy celková výše úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu činit 553 491,81 Kč (ve výroku

žalobou napadeného rozhodnutí nesprávně uvedena celková výše úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu 591 105 Kč).

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

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

V.

Posouzení věci soudem

34. 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.
35. Žaloba je důvodná.

A.

36. Soud se neztotožnil s první žalobní námitkou opírající se o tvrzení, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně určil konec doby, po kterou žalobci náleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění. Soud ve svých úvahách vycházel zejména z rozsudku ze 6. 10. 2022, č. j. 1 Afs 112/2022-26, v němž kasační soud ve vztahu k běhu doby úročení uvážil, že „úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu představuje sankční nástroj vůči správci daně, který daňovému subjektu neoprávněně zadržoval (znemožňoval disponovat) konkrétní finanční částku, z důvodu nesprávného rozhodnutí, které bylo později zrušeno“. Úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu do dne vrácení neoprávněně požadované částky daně. Jestliže tedy žalovaný přiznal žalobci úrok až do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterými došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, postupoval v souladu se zákonem, neboť k danému dni vznikl žalobci na jeho osobním daňovém účtu přeplatek, tj. došlo k vrácení neoprávněně zadržované částky. Pokud se jedná o navazující argumentaci žalobce týkající se způsobu nakládání s přeplatkem ve smyslu § 154 a násl. daňového řádu, pak se tato polemika míjí s předmětem nyní projednávané věci, v níž je řešena toliko doba úročení ve smyslu § 254 zákona, nikoliv vrácení, použití, resp. převodu přeplatků vůči případným nedoplatkům na osobních daňových účtech žalobce. Pokud žalobce má za to, že správce daně postupoval v tomto směru nesprávně, právní řád mu poskytuje dostatečné nástroje ochrany jeho práv.

B.

37. Soud na rozdíl od žalobce neshledává nezákonným ani postup správce daně, který v rámci výpočtu úroku za neoprávněně vedené exekuční řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu vycházel z dob exekučních řízení zahájených jednotlivými exekučními příkazy. Stejně jako žalovaný i soud v tomto směru odkazuje na rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 9. 2023 č. j. 10 Afs 78/2022–38 uvedl, že „daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu, jímž se určuje, které majetkové hodnoty daňového subjektu jsou postižovány. Právě a jen ve vztahu k těmto, konkrétní exekuci postiženým, majetkovým hodnotám, je daňový subjekt ve svém vlastnickém právu omezen. Smyslem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu škodu, která mu vznikla proto, že po určitou dobu nemohl nakládat s postiženými majetkovými hodnotami (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS). Tato škoda bude pro různé exekuce (zahájené různými

exekučními příkazy) odlišná: jiná bude, pokud daňový subjekt nemůže nakládat se svou nemovitostí (je proti němu vedena exekuce prodejem nemovitosti), a jiná v případě, že nemůže nakládat s finančními prostředky na svém účtu (kvůli exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb).“

38. Důvodným není ani argument žalobce, že vůči movitým věcem, které správce daně zahrnul do soupisu, ale následně nebyly vydraženy, nadále trvá exekuční řízení, resp. na ně dopadají účinky tzv. inhibitoria. Je třeba si uvědomit, že rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 19. 3. 2018, č. j. 471426/18/2301-80543-404726 byla daňová exekuce na prodej movitých věcí žalobce zcela zastavena. I pokud by tedy platila hypotéza předestřená žalobcem v žalobě, tj. případná existence movitých věcí, které nebyly prodány, resp. o nich nebylo jinak rozhodnuto, nemělo by tato skutečnost na zastavení exekuce i vůči daným věcem (a s tím spojeným zánikem účinků inhibitoria) žádný vliv, neboť po právní moci shora uvedeného rozhodnutí (28. 3. 2018) došlo k zániku všech účinků exekučního řízení ve vztahu k movitým věcem žalobce.
39. Pokud se ovšem jedná o otázku určení konce doby úročení za neoprávněné vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu, žalobce má pravdu v tom, že žalovaný tuto otázku neposoudil v souladu se zákonem, když při výpočtu úroku nijak nezohlednil skutečnost, že exekuční řízení na prodej movitých věcí bylo pravomocně skončeno výše uvedeným rozhodnutím o zastavení exekuce až dne 28. 3. 2018. Až do tohoto dne žalobce čelil neoprávněnému vymáhání, proto mu z titulu nezákonného nařízení prodeje movitých věcí náleží úrok ve zvýšené sazbě nikoli do dne 16. 2. 2017 (do udělení příklepu v dražbě), s nímž nesprávně operuje žalovaný, ale právě až do pravomocného skončení exekučního řízení.
40. 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

41. 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 27. 8. 2024, 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.
42. 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 27. srpna 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu