



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, IČO: 29160715,
se sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň,
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou,
se sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj,**
se sídlem Háalkova 14, 305 72 Plzeň,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2023, č. j. 210629/23/2301-51521-405019,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Podstata právní otázky nastolené v tomto řízení tkví v problému, jak právně kvalifikovat nárok plynoucí daňovému subjektu z prostředků zajištěných správcem daně na základě zajišťovacích příkazů, které však pozbyly účinnosti, když o odvolání proti jejich vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nebylo rozhodnuto do 30 dnů od jeho podání. Soud v projednávané věci již dříve rozhodl, že držení takto zajištěných prostředků ode dne pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů bylo nezákonným zásahem. Současně klade podaná žaloba otázku, zda a případně jaký vliv má na úrok z takto nezákonně zajištěné částky skutečnost, že zajištění bylo částečně realizováno prostřednictvím daňové exekuce.

Dosavadní průběh věci

2. Dne 25. 1. 2017 vydal žalovaný v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou DPH vůči žalobkyni celkem 22 zajišťovacích příkazů (zajišťovací příkazy ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 na částku 232 570 Kč, č. j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 na částku 313 734 Kč, č. j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 na částku 439 042 Kč, č. j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 na částku 1 188 397 Kč, č. j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 na částku 867 415 Kč, č. j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2014 na částku 448 013 Kč, č. j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 na částku 556 628 Kč, č. j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 na částku 1 662 303 Kč, č. j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 na částku 839 888 Kč, č. j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 na částku 1 020 673 Kč, č. j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 na částku 1 333 023 Kč, č. j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 na částku 507 285 Kč, č. j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 na částku 1 680 901 Kč, č. j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 na částku 540 841 Kč, č. j. 72021/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2015 na částku 1 102 029 Kč, č. j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 na částku 1 336 948 Kč, č. j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 na částku 1 139 023 Kč, č. j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 na částku 1 385 974 Kč, č. j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 na částku 1 174 084 Kč, č. j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 na částku 1 810 614 Kč, č. j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 na částku 420 000 Kč, č. j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 na částku 1 061 535 Kč), na jejichž základě byla zajištěna daň ve výši celkem 21 059 920 Kč (kromě nich byl vůči žalobkyni ve stejné souvislosti vydán ještě zajišťovací příkaz ze dne 25. 1. 2017, č. j. 72040/17/2301-51521-402857, na zdaňovací období červenec 2015 a znějící na částku 713 761 Kč, ten však není v projednávané věci relevantní).
3. Téhož dne, 26. 1. 2017, vydal žalovaný dva exekuční příkazy (č. j. 119931/17/2301-80541-401957 a 119990/17/2301-80541-401957), jimiž nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky v celkové výši 21 173 681 Kč z bankovních účtů žalobkyně jednak u UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s. (exekuční příkaz ze dne 26. 1. 2017, č. j. 119931/17/2301-80541-401957), resp. u Raiffeisenbank a. s. (exekuční příkaz ze dne 26. 1. 2017, č. j. 119990/17/2301-80541-401957). Část zajištěné daně ve výši 13 775 929 Kč byla uhrazena společností WPA Facility s.r.o. dne 27. 1. 2017, část ve výši 7 283 991 Kč byla vymožena v rámci daňové exekuce (na účet správce daně byla tato částka připsána dne 2. 2. 2017).
4. Žalobkyně se následně domáhala určení, že zajišťovací příkazy pozbyly dne 22. 3. 2017 účinnosti, neboť žalovaný nerozhodl ve stanovené 30denní lhůtě o odvolání, kterým proti nim brojila v rámci svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017 předaného žalovanému během

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ústního jednání konaného téhož dne, nikoli až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně (rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, které bylo žalobkyni doručeno dne 21. 7. 2020). Rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, nakonec (poté, co jeho předchozí zamítavý rozsudek ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020-198, byl následně zrušen rozsudkem kasačního soudu ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021-54) konstatoval Krajský soud v Plzni, že zadržování finančních prostředků žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč na základě předmětných zajišťovacích příkazů bylo ode dne 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 nezákonným zásahem. Kasační stížnost, kterou proti tomuto rozsudku podal žalovaný, byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2023, č. j. 9 Afs 206/2022-57, zamítnuta.

5. Žalovaný následně přiznal žalobkyni vyrozuměním ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2017419/22/2301-51521-405019, úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) ve výši 10 475 666 Kč. Námitku, kterou proti tomuto vyrozumění žalobkyně podala a v níž tvrdila, že jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 2. 2023, č. j. 210629/23/2301-51521-405019 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“); nárok žalobkyně však kvalifikoval jako úrok z vratitelného přeplatku, který žalobkyni přiznal ve výši 10 475 666 Kč.

Obsah žaloby

6. Žalobkyně ve své žalobě nejprve stručně shrnula procesní vývoj věci. Následně upozornila, že žalovaný ve vyrozumění ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2017419/22/2301-51521-405019, nesprávně cituje ustanovení daňového řádu. Hmotněprávní posouzení nároku se mělo řídit zněním daňového řádu s působností do 21. 7. 2020.
7. Podle žalobkyně měla na její případ dopadat ustanovení § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť došlo k neúčinnosti rozhodnutí o stanovení daně a současně bylo na žalobkyni vymáháno neoprávněně, což vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Plzni v rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279. Žalovaný však na str. 3 napadeného rozhodnutí došel k závěru, že nebyla konstatována nezákonnost předmětných zajišťovacích příkazů, tyto ani nebyly předmětem soudního přezkumu, a proto žalobkyni nemůže náležet úrok podle § 254 daňového řádu. Tento závěr nemůže dle žalobkyně obstát.
8. Žalobkyně považuje za nesprávný závěr, že se zajišťovací příkazy staly v důsledku nerozhodnutí správce daně o odvolání proti nim ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými, a nebyla tedy konstatována jejich nezákonnost. Žalobkyně poukázala na to, že Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, ve výroku I. určil, že zadržování finančních prostředků na základě zajišťovacích příkazů bylo ode dne 23. 3. 2017 do dne 21. 7. 2020 nezákonným zásahem. Samotný výrok tedy konstatuje, že včasné neprojednání odvolání proti zajišťovacím příkazům dle ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu představovalo nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv žalobkyně.
9. Žalovaný podle žalobkyně posuzuje jím tvrzené kvalifikační kritérium pro správné hmotněprávní zvolení druhu přiznávaného úroku příliš restriktivně, obzvláště prizmatem povahy nynějšího řízení. Výrok rozsudku nemohl znít jinak, než je v něm uvedeno, respektive nikdy nemohlo dojít k žalovaným vyžadované tezi, aby byly vydané zajišťovací příkazy prohlášeny za nezákonné *stricto sensu*. Ani dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správní (dále jen „s. ř. s.“) nemohlo nastat konstatování nezákonnosti předmětných zajišťovacích příkazů nehledě na zvolený žalobní typ. Žaloba proti nezákonnému zásahu je jediným žalobním typem, jenž mohl docílit toho, aby v samotném výroku rozhodnutí došlo k závaznému zjištění, že postup při vydávání a posuzování zajišťovacích příkazů byl v rozporu se zákonem.

10. Čl. 5 odst. 11 Listiny říká, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, je základním pravidlem v oblasti daňového práva a je nutné jej respektovat, obzvláště v situaci posuzování zajišťovacích příkazů a jejich dopadů. Podle rozsudku NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49, představuje institut zajišťovacího příkazu díky své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzazších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Touto optikou je pak nutné posuzovat všechny fáze vydávání a realizace zajišťovacích příkazů, neboť zajišťovací příkaz nepůsobí na majetkovou sféru daného poplatníka izolovaně, ale naopak jako souhrn všech s tím spojených procesních postupů.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí striktně trvá na právním hodnocení, které žalobkyni přiznaný úrok klasifikuje jako úrok z vratitelného přeplatku namísto úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to na základě toho, že zajišťovací příkazy nebyly shledány nezákonnými, ale toliko se staly neúčinnými dle ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu. Takto izolovaný pohled však odporuje právě předestřené ústavní rovině celé věci. Žalovaný zcela pomíjí, že vpád do vlastnického práva žalobkyně byl skutečný a trvající, přičemž na existenci a realitu tohoto vpádu nemělo jakýkoliv efekt zjištění, zda byly zajišťovací příkazy nezákonné nebo neúčinné.
12. Rozdílu neúčinnosti a nezákonnosti se věnoval NSS v rozsudku ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49. Uvedl, že po marném uplynutí 30denní lhůty pro rozhodnutí o odvolání pozbývá zajišťovací příkaz bez dalšího svoji účinnost. Neznaменá to ale, že by přestal existovat či nikdy nevznikl jako individuální právní akt, pouze se na něj hledí, jakoby nebyl vydán. Zajišťovací příkaz je v takovém případě vydaným rozhodnutím, u kterého není nutné plnit jím uložené povinnosti a nelze je ani vynutit. Žalobkyně podotkla, že toto posouzení má konotace spíše v rovině doktrinní a teoretické, kdy praktické dopady této odborné dispute mohou být podstatné pouze ve specifických případech. Takovým případem však není nyní projednávaná věc, což žalovaný nijak nereflexuje.
13. Žalobkyni byly na základě zajišťovacích příkazů zajištěny finanční prostředky, které byly mimo její dispozici drženy více než tři roky, čímž žalobkyně utrpěla závažnou újmu na svém podnikání. Pro žalobkyni je však z hlediska zásadních negativních dopadů do její podnikatelské činnosti v důsledku nezákonného postupu žalovaného zcela nerozhodné, zda toto zadržování bylo prohlášeno za nezákonný zásah z důvodu, že zajišťovací příkazy byly od samého počátku nezákonné, anebo z důvodu, že se staly neúčinnými.
14. Žalobkyně vnímá jako zcela nedůvodné a možná až za diskriminační, aby byly činěny rozdíly mezi situacemi, kdy je neoprávněný zásah do vlastnického práva poplatníka způsoben „nezákonností zajišťovacího příkazu“ a kdy naopak příčinou takového zásahu je „nezákonnost zajišťovacího příkazu“. Takové rozlišení je sice zajímavou akademickou debatou s dílčími a velmi specifickými praktickými dopady, nicméně z pohledu ústavní ochrany vlastnického práva poplatníka se jedná o zcela identické situace, neboť Listina poskytuje ochranu vlastnickému právu žalobkyně vždy nehledě na právní klasifikaci

tohoto zásahu. Žalobkyně je toho názoru, že výslovné nekonstatování nezákonnosti zajišťovacích příkazů není pro projednávanou věc podstatné.

15. V případě, kdy by daňový subjekt brojil u soudu žalobou proti rozhodnutí a soud by zajišťovací příkazy, které byly podkladem pro zahájení exekučního řízení se způsobem přikázání pohledávky z účtu poskytovatele bankovních služeb, zrušil, došlo by k naplnění hypotézy § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu. Jelikož současně probíhalo exekuční řízení, byla by rovněž naplněna hypotéza § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť na žalobkyni bylo vymáháno neoprávněně.
16. V alternativní situaci, jež koreluje se situací žalobkyně, správce daně vydá zajišťovací příkazy, které budou okamžikem vydání vykonatelné, a týž den bude zahájeno exekuční řízení. Způsobem daňové exekuce bude přikázání pohledávky z účtu poskytovatele bankovních služeb. O podaném odvolání daňového subjektu odvolací orgán včas nerozhodne, pročez se zajišťovací příkazy stanou neúčinnými. V tomto případě pak dle názoru žalovaného náleží daňovému subjektu pouze úrok z vratitelného přeplatku, neboť nedošlo k naplnění hypotézy § 254 odst. 1 daňového řádu, ale pouze k naplnění hypotézy § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud tedy odvolací orgán v rámci odvolacího řízení shledá, že zajišťovací příkazy byly vadné už na samém počátku, jeví se z pohledu odvolacího orgánu v souladu s argumentací žalovaného vhodnějším postupem o odvolání vůbec nerozhodnout, neboť v takovém případě nikdy daňový subjekt nemůže dosáhnout na dvojnásobný úrok dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu.
17. Žalovaný však zcela pomíjí, že je to právě (ne)aktivita orgánů finanční správy, která danou situaci zapříčinila. Neúčinnost daných zajišťovacích příkazů nastala *ex lege* kvůli tomu, že odvolací orgán nerozhodl tak, jak mu ukládá zákon. Žalobkyni tedy připadá absurdní, aby byli daňoví poplatníci penalizováni za chyby finanční správy, na které nemohou mít žádný vliv.
18. Pokud by byl takový postup finanční správy aprobován, pak jakákoliv nezákonná vymáhací činnost správce daně zůstane nenapravena, resp. poškozený daňový subjekt se bude muset domáhat náhrady složitým procesem skrze odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.
19. Žalovaný totiž naprosto bagatelizuje a nezohledňuje skutečnost, že na žalobkyni bylo prováděno neoprávněné exekuční řízení. Vymáhání daňového nedoplatku naprosto zásadně zintenzivňuje vpád správce daně do vlastnického práva žalobkyně, neboť takovým jednáním už není postižen pouze její hmotný majetkový substrát, ale dochází k zasažení i nehmotné části jejího vlastnictví – pověsti a reputace.
20. Výklad žalovaného směřuje k takové správní praxi finanční správy, která pokud vydá zajišťovací příkazy, u kterých může existovat nejistota, zda odolají pečlivému soudnímu přezkumu, pak raději takové zajišťovací příkazy nechá *ex lege* pozbýt účinnosti, neboť se tím zcela eliminuje riziko dvojnásobného úroku, který bude muset následně hradit. Takový výklad žalobkyně nemůže v podmínkách demokratického právního státu akceptovat a důrazně proti němu brojí.
21. U obou zkoumaných druhů úroků ostatně platí, že se započítávají na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou

daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně. Úroky hrazené správcem daně slouží v daňovém řádu jako paušální náhrada škody, pokud z jeho jednání k nějaké dojde.

22. Celkové jednání žalovaného mělo být vykládáno v duchu § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyni v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Pro úplnost žalobkyně dodala, že byť výše takového úroku je sice shodná s úrokem z vratitelného přeplatku, počátek jeho plynutí je odlišný, neboť úrok z neoprávněného jednání správce daně plyne již od ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, tedy v tomto případě ode dne následujícího po dni vydání zajišťovacích příkazů
23. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný ve vyrozumění ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2017419/22/2301-51521-405019, i v napadeném rozhodnutí nesprávně gramaticky vykládá ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu a z toho důvodu jej nesprávně aplikuje. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný posuzuje úrok dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu závislým na skutečnosti, zda je žalobkyni vůbec přiznán úrok dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nejspíše tedy vnímá § 254 daňového řádu jako jeden ucelený druh úroku hrazeného správcem daně, který musí nutně vždy naplnit podmínky dle odst. 1 a následně dle okolností daného případu osciluje ve své výši mezi odst. 1 a odst. 2. Takový gramatický výklad však nemá oporu v zákoně a je chybný.
24. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je totiž samostatným druhem úroku, resp. je zcela autonomním a nezávislým na úroku dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Pro jeho vznik je nutnou podmínkou pouze existence neoprávněného vymáhání prostřednictvím exekučního řízení – není jakkoliv podstatné, zda současně (či zda vůbec) náleží daňovému subjektu úrok dle odst. 1.
25. Ustanovení § 254 odst. 2 věta před středníkem daňového řádu stanovuje: „*V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.*“ Žalovaný však nesprávně identifikuje hypotézu této právní normy. Při korektním gramatickém výkladu daného ustanovení nelze než dospět k závěru, že hypotézou ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je sousloví „*v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně*“. Jediným kvalifikačním kritériem pro přiznání úroku dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy skutečnost, že bylo proti daňovému subjektu vedeno nezákonné či jinak nedůvodné exekuční řízení. Sousloví „*náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši*“, které je pro právní názor žalovaného východiskem, už pak pouze precizuje následky, ke kterým dojde v případě naplnění hypotézy. Tato druhá část věty před středníkem ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu pouze stanovuje, že takto poškozenému daňovému subjektu náleží úrok v dvojnásobné výši, než jak je stanovena v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu tedy nepochybně odkazuje na ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, nicméně pouze co do stanovení výše přiznávaného úroku, nikoliv co do otázky jeho vzniku jako takového. Názor žalobkyně podporuje i důvodová zpráva k daňovému řádu. Tento názor rovněž shledává správným i NSS např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53.
26. Zákonodárce současně neomezil použitelnost § 254 odst. 2 daňového řádu pouze na případy vymáhání nesprávně stanovené daně. Kdyby tomu tak bylo, nemusel by

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, v němž je uvedeno, že v § 254 odst. 2 daňového řádu jsou obsažena pravidla pro případ, že na daňovém subjektu bylo vymáháno neoprávněně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno jednání správce daně v rovině nalézací, v odstavci druhém tohoto ustanovení pak jednání správce daně v rovině platební. Podle výslovného znění § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy rozhodné, zda bylo na daňovém subjektu neoprávněně vymáháno, pokud ano, náleží mu úrok ve dvojnásobné výši. Oba zmíněné rozsudky potvrdil NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2011-44.

27. Žalovaný pochybil, když žalobkyni odmítl přiznat a vyplatit úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Důvodem pro jeho přiznání je prosté neoprávněné vymáhání prostřednictvím exekučního řízení, k čemuž v případě žalobkyně bezpochyby došlo. V důsledku pravomocně deklarované neúčinnosti zajišťovacích příkazů v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, je pak jasné, že exekuční řízení a vymáhání započaté vydáním exekučních příkazů bylo neoprávněné. Žalobkyně tedy splnila všechny zákonem vyžadované podmínky, aby jí byl přiznán úrok dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dále doplnila, že neoprávněnost vymáhání je širším pojmem než nezákonnost vymáhání.
28. Dále žalobkyně poukázala na nutnost určení správné výše základu pro výpočet úroku dle ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dne 27. 1. 2017 provedla částečnou úhradu zajištěné daně ve prospěch bankovního účtu žalovaného v částce 13 776 929 Kč. Zbývající část zajištěné daně ve výši 7 283 991 Kč byla žalovaným vymožena přímo z výše uvedených bankovních účtů žalobkyně. Základem pro výpočet úroku musí být celá částka nárokováná žalovaným prostřednictvím zajišťovacích příkazů, tedy částka 21 059 920 Kč. Nemůže být v této věci rozhodné, zda žalobkyně uhradila poměrnou část dobrovolně, neboť její dobrovolnost byla vynucena zásahem žalovaného do vlastnické autonomie žalobkyně.

Vyjádření žalovaného

29. V úvodu svého vyjádření žalovaný sdělil, že nerozporuje skutečnost, že ve vyrozumění o výši úroku z vratitelného přeplatku ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2017419/22/2301-51521-405019, jsou citována nesprávná ustanovení daňového řádu, resp. že žalovaný citoval příslušná ustanovení daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Naproti tomu v napadeném rozhodnutí je již zákonná úprava citována správně ve znění účinném do 31. 12. 2020. K nesprávné citaci zákonných ustanovení došlo nedopatřením, současně žalovaný poukázal na to, že při výpočtu příslušného úroku se řídil zákonnou úpravou daňového řádu účinné do 31. 12. 2020. Citace nesprávného znění právní úpravy nemá vliv na celkovou výši přiznaného úroku, neboť podle staré i nové právní úpravy jsou časový úsek i výše přiznaného úroku z vratitelného přeplatku stejné.
30. Žalovaný plně respektoval závěry NSS i Krajského soudu v Plzni, tj. že zadržování finančních prostředků žalobce ve výši 21 059 920 Kč žalovaným na základě zajišťovacích

příkazů ze dne 26. 1. 2017 bylo ode dne 23. 3. 2017 do dne 21. 7. 2020 nezákonným zásahem, a proto spočetl výši úroku z vratitelného přeplatku, který činil 10 475 666 Kč.

31. Základní podmínkou pro přiznání úroku z neoprávněného jednání je nezákonnost rozhodnutí. V daném případě došel Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, k závěru, že se zajišťovací příkazy staly v důsledku nerozhodnutí správce daně o odvolání proti nim ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými. Nebyla tedy konstatována nezákonnost předmětných zajišťovacích příkazů. Žalobkyni v důsledku nevrácení vratitelného přeplatku vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku za dobu od 8. 4. 2017 do 21. 7. 2020. Žalovaný na tomto svém názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí nadále trvá.
32. Žalovaný souhlasí s tvrzením, že je nezbytně nutné, právě také s ohledem na ustanovení Listiny aby použití institutu zajišťovacího příkazu bylo správcem daně důsledně zvažováno a odůvodněno. Žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287, v němž soud neakceptoval žádný důvod, pro který měla být účinnost zajišťovacích příkazů ukončena a že zadržení finančních prostředků na základě navazujících exekučních řízení bylo nezákonné.
33. K další žalobkynině námitce týkající se nezohlednění provádění neoprávněného exekučního řízení, uvedl žalovaný, že nezákonnost provádění daňové exekuce nebyla žalobkyní nikdy namítána a ani soudem shledána.
34. Částka odpovídající zajištěné dani ve výši 14 489 690 Kč byla žalobkyní obstarána a uhrazena a částka ve výši 7 283 991 Kč byla žalovaným vymožena v rámci daňové exekuce vedené u žalobkyně na základě vydaných exekučních příkazů. Žalovaný následně po uhrazení částky ve výši 14 489 690 Kč neprodleně vydal dne 21. 1. 2017 rozhodnutí o zastavení daňové exekuce a dne 3. 2. 2017 svým rozhodnutím zastavil exekuci zcela, neboť vymáhaný nedoplatek byl uhrazen v plné výši.
35. Doba trvání exekuce nespadá do období nezákonného zásahu, které bylo rozhodnutím Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, vymezeno ode dne 23. 3. 2017 do dne 21. 7. 2020. V rozsudku ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287, se Krajský soud v Plzni mimo jiné zabýval také zákonností vydaných zajišťovacích příkazů v době od 8. 1. 2017 do 22. 3. 2017 a došel k závěru, že zajištění v rozhodné době nebylo nezákonné. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala kasační stížnost, ta byla rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2023, č. j. 8 Afs 45/2021-61 zamítnuta.
36. Žalobkyně má nyní v projednávané věci za to, že byla poškozena tím, že žalovaný v zákonem stanovené lhůtě nerozhodl o odvolání proti zajišťovacím příkazům, a tím jí bylo zabráněno na případné rozhodnutí o odvolání reagovat a bránit se, avšak žalovaný k tomuto uvádí, že žalobkyně tak mohla v případě podání kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287, učinit, ale neučinila tak.
37. K námitce nesprávného výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu žalovaný zopakoval, že základní podmínkou pro přiznání tohoto typu úroku je nezákonnost rozhodnutí, avšak v daném případě došel Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, k tomu, že se zajišťovací příkazy staly v důsledku nerozhodnutí správce daně o odvolání proti nim ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými. Nebyla tedy konstatována nezákonnost předmětných zajišťovacích příkazů, a tudíž žalobkyni nemůže náležet úrok dle § 254 daňového řádu. Žalobkyni však v důsledku nevrácení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vratitelného přeplatku vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku za dobu od 8. 4. 2017 do 21. 7. 2020 z částky 21 059 920 Kč.

38. Nezákonnost provádění daňové exekuce nebyla žalobkyní dříve namítána a ani soudem shledána. Žalovaný navíc následně po úhradě vymáhaného nedoplatku neprodleně vydal rozhodnutí ze dne 27. 1. 2017, č. j. 143470/17/2301-80541-401957 a č. j. 143524/17/2301-80541-401957, zastavení daňové exekuce a o částečném zastavení daňové exekuce, neboť byl vymáhaný nedoplatek částečně uhrazen částkou ve výši 14 489 690 Kč, dále žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 3. 2. 2017, č. j. 194461/17/2301-80541-401957, o zastavení daňové exekuce s tím, že se daňová exekuce nařízená exekučním příkazem č. j. 119931/17/2301-80541-401957 ze dne 26. 1. 2017 zcela zastavuje, neboť vymáhaný nedoplatek byl ke dni 2. 2. 2017 uhrazen v plné výši. Exekuční řízení v tomto případě probíhalo nezbytně nutnou dobu. Proto provedená daňová exekuce nemůže mít za následek vznik úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020.

Replika žalobkyně

39. Žalobkyně ve své replice uvedla, že z vyjádření žalovaného je zřejmé, že nijak nereflktuje žalobkyní vznesené námitky. Žalobkyně opakovaně zdůraznila, že § 254 odst. 2 daňového řádu vymezuje samostatný druh úroku. Pro vznik nároku na výplatu úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je nutnou podmínkou toliko existence neoprávněného vymáhání prostřednictvím exekučního řízení, tedy není podstatné, zda soudem byla konstatována nezákonnost zajišťovacích příkazů. Vůči této námitce se žalovaný nijak ve svém vyjádření nevymezuje a bez bližšího odůvodnění zastává svůj dosavadní právní názor.
40. Žalovaný vydal dne 26. 1. 2017 zajišťovací příkazy, které též den nabyly účinnosti a vykonatelnosti. Téhož dne vydal i exekuční příkazy. Žalobkyně dne 27. 1. 2017 uhradila část zajištěné daně a zbylá část byla vymožena nedobrovolně daňovou exekucí. S ohledem na nevydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům v zákonné lhůtě se zajišťovací příkazy staly dne 23. 3. 2017 neúčinnými. Žalobkyně s ohledem na postup žalovaného nemohla volně disponovat s peněžními prostředky nejméně od 26. 1. 2017. I po skončení daňové exekuce byly peněžní prostředky žalovaným zadržovány. Žalovaný přesto přiznal úrok až ode dne 8. 4. 2017.
41. Žalobkyni přijde poněkud absurdní, aby jí nebylo žádným způsobem patřičně kompenzováno období téměř 3 měsíců, během kterých nemohla nakládat s finančními prostředky ve výši přes 21 milionů korun, aniž by to pro to měl žalovaný rozumný a zákonný důvod.
42. Vyjádření žalovaného týkající se časové působnosti daňového řádu dále prohloubilo pochybnosti žalobkyně o nesprávnosti výkladu a aplikace různých znění daňového řádu žalovaným. Žalobkyni totiž není vůbec zřejmé, jak má s nyní projednávanou věcí souviset úrok z prodlení dle ustanovení § 252 daňového řádu, když tento úrok je druh úroku hrazený daňovým subjektem a nemá žádnou souvislost s úrokem z neoprávněného jednání správce daně.
43. Argumentace rozsudkem Krajského soudu v Plzni, č. j. 57 A 115/2020-287, není ze strany žalovaného zcela přesná, neboť nezohledňuje žalobkyní zdůrazňovaný celkový kontext projednávané věci. V tomto rozsudku se krajský soud zabýval toliko krátkým časovým

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

úsekem, po který byly žalobkyni zadržovány její finanční prostředky, navíc tak činil před vynesením rozsudku, který postavil na jisto, že se zajišťovací příkazy staly v důsledku nerozhodnutí správce daně o odvolání proti nim neúčinnými.

44. Při zohlednění rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, nelze než dospět k závěru, že žalobkyni byly nezákonně a protiprávně exekuvány finanční prostředky ode dne 26. 01. 2017, kdy došlo k vydání exekučních příkazů. Zajišťovací příkazy, které byly titulem pro provedení exekuce finančních prostředků, následně pozbyly účinnosti, čímž došlo k neoprávněnému vymáhání na žalobkyni ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Není možné, aby žalobkyni nebylo nijak kompenzováno období, po které nemohla s peněžními prostředky nakládat.
45. Ve vyjádření žalovaný nesprávně směšuje úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ustanovení § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu do jedné kategorie, ač se jedná o dva zcela na sobě nezávislé instituty.
46. K argumentu žalovaného, že po dobu vedení exekučního řízení nebyla zjištěna nezákonnost zajišťovacích příkazů ani nezákonnost na ně navazujících exekučních příkazů žalobkyně uvedla, že nezákonnost plyne přímo z pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů, neboť tyto účinky jsou vyvolány *ex tunc*.
47. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu se zajišťovací příkaz stává neúčinným, pokud ve lhůtě 30 dnů ode dne podání odvolání nebylo vydáno rozhodnutí o něm. Počátek neúčinnosti není daňovým řádem nijak ohraničen, proto není možné toto ustanovení vykládat jinak, než že se pozbývá od počátku.
48. Pokud zajišťovací příkazy nezpůsobovaly po celou dobu své existence žádné právní následky, pak není možné, aby plnily roli způsobilého exekučního titulu, a současně není tedy ani možné, aby na jejich základě byly vydány exekuční příkazy. Exekuce prováděná na jejich základě je tedy *prima facie* neoprávněná a zakládá nárok žalobkyně na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu žalobkyní podané žaloby. Žalobkyně na tomto svém nároku a závěru trvá i přes vědomí, že tato neoprávněnost vedené exekuce vyšla najevo až *ex post* vydání zohlednění rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279.

Jednání ve věci

49. Ve věci se dne 13. 12. 2023 konalo jednání, jehož se zúčastnil zástupce žalobce, Mgr. Pleskač, a za stranu žalovanou pak Mgr. Hofmeisterová. Zástupci obou účastníků setrvali na svých stanoviscích, která soudu znovu představili a zdůvodnili.

Posouzení věci

50. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí vycházející ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak ukládá § 75 odst. 1 s. ř. s. To v dané věci především znamená, že aplikoval daňový řád v té podobě, ve které byl účinný do 31. 12. 2020, konkrétně tedy před novelizací provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Plyne to z čl. II. bodu 11. zákona č. 283/2020 Sb., podle něhož: „Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V projednávané věci jde o právní kvalifikaci (a související problémy) úroku plynoucího od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020. Ani v části tohoto úroku tedy není třeba postupovat podle daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Proto, bude-li níže řeč o daňovém řádu či jeho jednotlivých ustanoveních, má se na mysli účinné znění do 31. 12. 2020, není-li výslovně uvedeno jinak.

51. Současně soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněného žalobního bodu podle § 75 odst. 2 s. ř. s. Tím je tvrzená nesprávnost právního posouzení věci, neboť žalobkyně je přesvědčena, že místo úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jí náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to v jeho formě dle § 254 odst. 2 daňového řádu.
52. Podle § 155 odst. 1 daňového řádu: *„Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.“ Dle druhého odstavce téhož ustanovení: „Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.“ Podle třetího odstavce tohoto ustanovení: „Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.“ Podle pátého odstavce tohoto ustanovení pak: „Je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“*
53. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu: *„Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“ Podle*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

druhého odstavce téhož ustanovení: „V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“

54. Přeplatek je daňovým řádem definován jako „částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“ (§ 154 odst. 1 daňového řádu). Pravidla, jak s přeplatkem nakládat, jsou stanovena v § 154 odst. 2 – 5 daňového řádu, přičemž základní charakteristikou přeplatku je, že slouží jako záloha na budoucí platby daňových povinností a lze s ním disponovat (např. k úhradě nedoplatků na jiném osobním daňovém účtu evidovaném u téhož správce daně, tak na úhradu nedoplatků u jiného správce daně). Z této právní úpravy také plyne, že vratitelný přeplatek je v podstatě kvalifikovaná forma přeplatku, který prošel tzv. testem vratitelnosti. To potvrzuje i judikatura, která dospěla k závěru, že v případě vratitelného přeplatku „se nejedná již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat (...), ale jedná se o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispoziční sféry“ (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007-72; ačkoliv se vztahuje ještě k předchozí právní úpravě, není podle podepsaného soudu žádný důvod předmětné závěry nepoužít ani za podmínek plynoucích ze stávající právní úpravy). Je tedy v zásadě na vůli daňového subjektu, aby sám rozhodl, jak má být s vratitelným přeplatkem naloženo, přičemž jednou z možností je i jeho navrácení daňovému subjektu. I tato možnost podléhá jistým pravidlům, která byla v rozhodné době obsažena v § 155 daňového řádu a která dopadají jak na stranu daňového subjektu (např. minimální výše vratitelného přeplatku), tak na stranu správce daně. V posledně uvedeném případě jde zejména o lhůtu k vyhovění žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu v délce 30 dní. Přitom platí, že nedodrží-li správce daně tuto lhůtu, vzniká daňovému subjektu nárok na tzv. úrok z vratitelného přeplatku. Ten je ve své podstatě sankcí pro správce daně, jejímž prostřednictvím má být daňovému subjektu nahrazena cena peněz v době, kdy s nimi byl oprávněn nakládat, ale v důsledku pochybení správce daně byl o tuto možnost připraven. Shora citované ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu upravovalo výpočet tohoto úroku: sazba činila ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšenou o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, počátek byl dán dnem následujícím po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku a konec dnem poukázání vratitelného přeplatku daňovému subjektu.
55. Rovněž úrok z neoprávněného jednání správce daně je sankcí vůči správci daně a současně kompenzací daňového subjektu za nemožnost disponovat vlastními finančními prostředky, a to dokonce s vazbou na náhradu škody či zadostiučinění za nemajetkovou újmu dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu). NSS dospěl k závěru, že smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným sporům o náhradu škody tím, že tato škoda bude dostatečně sanována právě prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně (rozsudek ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28). Úrok z neoprávněného jednání správce daně byl daňovým řádem upraven ve dvou formách: první forma byla obsažena v § 254 odst. 1 a postihovala nezákonné jednání správce daně v nalézací rovině, druhá podoba byla pak upravena ve druhém odstavci tohoto ustanovení a postihovala nezákonné jednání správce daně v rovině platební. Rozdíl

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

mezi nimi tkvěl jednak v podmínkách vzniku, jednak ve výši úroku a době, kdy tento úrok plynul. Vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně v jeho druhé podobě byl spojen s neoprávněným vymáháním daně na daňovém subjektu, tedy s intenzivnějším zásahem do jeho práv, než který je vyvolán „prostou“ úhradou daně na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí o stanovení daně (k tomu a k výkladu pojmu neoprávněného vymáhání srov. četnou judikaturu NSS, např. rozsudky ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, nebo ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021-44). Tuto skutečnost reflektovala vyšší (dvojnásobná) sazba úroku. Zákon také omezoval dobu, po kterou nárok na tento úrok vznikal, totiž toliko „*po dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení*“, ale toto omezení se v praxi pro svou nesmyslnost neujalo (srov. Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 441). Rozhodovací praxe správních soudů dovodila, že ke vzniku úroku není nezbytně nutné jen to, aby od daňového subjektu byla určitá částka neoprávněně vymožená přímou exekucí, ale i to, získá-li správce daně od daňového subjektu určitou částku pod tlakem potenciálního exekučního řízení (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3515/2017 Sb. NSS).

56. Nyní je třeba zodpovědět otázku, jak se tyto závěry uplatní v nyní projednávané věci.
57. Lze zopakovat, že mezi stranami je nesporné, že žalovaný dne 26. 1. 2017 vydal předmětné zajišťovací příkazy pro zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty, téhož dne vydal i dva exekuční příkazy, přičemž následujícího dne byla část zajištěné částky uhrazena, zbylá část byla ke dni 2. 2. 2017 vymožená exekučně. Předmětné zajišťovací příkazy pozbyly dne 22. 3. 2017 účinnosti v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu, protože nebylo ve stanovené lhůtě rozhodnuto o odvolání, která proti nim žalobkyně podala. Dne 21. 7. 2020 nabylo právní moci rozhodnutí o vyměření daně, takže zajištění finančních prostředků žalobkyně na základě předmětných zajišťovacích příkazů skončilo. Jejich zajištění v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 bylo soudem deklarováno coby nezákonný zásah žalovaného vůči žalobkyni.
58. Žalovaný přiznal žalobkyni právo na úrok z vratitelného přeplatku za období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 ve výši 10 475 666 Kč. Přiznání úroku z nezákonného jednání správce daně dle žalovaného brání skutečnost, že předmětné zajišťovací příkazy nebyly prohlášeny za nezákonné.
59. Soud konstatuje, že řešení zvolené správními orgány v této věci má za správné.
60. Jde-li o tvrzení obsažená v části III. a) žaloby nazvané „*Nezákonnost versus neúčinnost zajišťovacího příkazu*“, je nutno jejich východiska považovat za příliš paušální. Se žalobkyní lze nepochybně souhlasit potud, pokud se obecně vyjadřuje k institutu zajišťovacích příkazů coby mimořádně razantních nástrojů, které mají orgány Finanční správy k dispozici, pročť při jejich užití musí vycházet ze striktně stanovených podmínek (rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49). Nelze však současně přehlédnout, že žaloba se v této části pokouší navodit dojem, jakoby v posuzovaném případě byly předmětné zajišťovací příkazy od počátku vydány nezákonně. To však není pravda. Především je nutno zdůraznit, že výrok rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, kterým soud vyhověl deklaratorní zásahové žalobě podané žalobkyní, se týkal zadržování jejích finančních prostředků žalovaným v období ode dne 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020, přičemž právě jen na toto období také dopadá závěr, podle něhož v něm žalovaný nedisponoval právním titulem k zadržování prostředků žalobkyně, když

předmětné zajišťovací příkazy pozbyly v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu účinnosti. Jak však bylo uvedeno výše, předmětné zajišťovací příkazy byly vydány dne 26. 1. 2017, takže z citovaného rozsudku nelze ve vztahu k zákonnosti samotného vydání těchto zajišťovacích příkazů, resp. zajištění finančních prostředků žalobkyně na jejich základě do 22. 3. 2017 nic dovozovat.

61. Žalobkyně má sice pravdu v tom, že v zásadě nemohla docílit výslovného konstatování nezákonnosti předmětných zajišťovacích příkazů přímo ve výroku rozsudku soudu, tento spíše formální argument však přehlíží podstatnou skutečnost: i přesto, že správce daně o jejím odvolání proti zajišťovacím příkazům včas nerozhodl, mohla usilovat deklaratorní zásahovou žalobou o konstatování nezákonnosti zásahu spočívajícího v zadržování jejích finančních prostředků i za období předcházející tomu období, kterým se soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279. Soudu přitom neuniklo, že právě to žalobkyně také skutečně učinila, když se v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 57 A 115/2020, domáhala určení nezákonnosti zadržování svých prostředků na základě předmětných zajišťovacích příkazů v době od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017. Rozsudkem ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287 (pozn. je součástí správního spisu vedeného v této věci), byla tato žaloba zamítnuta. Soud v tomto rozsudku přitom dospěl k závěru, podle něhož byly v době vydání předmětných zajišťovacích příkazů dány důvody pro vznik zajištění. Žalobkyně totiž v dané době převedla veškerý majetek na WPA Facility s. r. o. v blízké časové souvislosti s tím, když v průběhu daňové kontroly nabyla povědomí o hrozícím vysokém doměrku daně. S ohledem na to, že tehdy žalobkyně nedisponovala nemovitým majetkem ani dostatečným zůstatkem na svých bankovních účtech, byla dle 57. senátu zdejšího soudu osvědčena obava žalovaného, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude dobytná jen obtížně (odst. 57 citovaného rozsudku). Soud pak ani nezjistil, že by v dané době (od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017), hodnoceno optikou uplatněné žalobní argumentace, nastaly skutečnosti, s nimiž § 168 odst. 3 daňového řádu spojuje povinnost rozhodnout o ukončení účinnosti předmětných zajišťovacích příkazů (bod 72 citovaného rozsudku), pročež uzavřel, že zásahovou žalobu je nutno zamítnout (tamtéž). Kasační stížnost žalobkyně směřující proti tomuto rozsudku pak NSS zamítl svým rozsudkem ze dne 16. 1. 2023, č. j. 8 Afs 45/2021-61.
62. Jakkoli tedy byla otázka existence nezákonného zásahu spočívajícího v zadržování finančních prostředků žalobkyně na základě předmětných zajišťovacích příkazů v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 již pravomocně vyřešena, není možno dosah tohoto závěru pomyslně rozšiřovat i na období předcházející či dokonce na samotnou otázku zákonnosti vydání předmětných zajišťovacích příkazů, a to ani pod apelem žalobkyně na nutnost pohlížet na jednání žalovaného „komplexně, resp. v celkovém souhrnu na sebe navazujících postupu směřujících k (realizaci a provedení) zajištění daně.“ Důvod, pro který soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020-279, dospěl k závěru o nezákonném zásahu, spočíval výhradně na zjištění, že nebylo v zákonné 30denní lhůtě rozhodnuto o odvolání proti předmětným zajišťovacím příkazům směřujících, takže tyto pozbyly v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu účinnosti. Tento důvod tedy z povahy věci nijak nevypovídá o zákonnosti vydání předmětných zajišťovacích příkazů, ani o zákonnosti držení finančních prostředků žalobkyně na jejich základě do dne 23. 3. 2017. Tím spíše to platí za situace, kdy se oběma těmito otázkami již zdejší soud zabýval (v rozsudku ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287), přičemž žádnou nezákonnost v postupu žalovaného neshledal. Zbývá dodat, že ani nyní projednávaná žaloba nepřináší co do řešení těchto

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

otázek žádná nová tvrzení, která by snad mohla odůvodnit jiné zhodnocení skutkové a právní situace v tomto rozhodnutí.

63. Soud pak nemohl přisvědčit argumentaci žalobkyně, jejíž výsledek směřoval k subsumpci jejího práva na úrok ze zajištěné finanční částky pod úrok z neoprávněného jednání správce daně.
64. Ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, je kromě úhrady určité částky daňovým subjektem vyžadováno splnění dvou podmínek: 1) zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně a 2) aby skutečnost ad 1) měla původ v nezákonnosti nebo nesprávném úředním postupu správce daně.
65. Jakkoli nelze v projednávaném případě odestát, že v postupu správce daně, který žalobkyni zadržoval finanční prostředky i poté, co tyto pozbyly účinnosti (v důsledku nerozhodnutí o podaném odvolání v zákonné 30denní lhůtě), se nachází jednoznačný prvek nezákonnosti, nemůže ještě sama tato skutečnost odůvodnit vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zákonem stanovené podmínky vzniku takového nároku nejsou v projednávané věci splněny. Předně je nutno přisvědčit žalovanému, že předmětné zajišťovací příkazy nebyly formálně zrušeny, změněny, či prohlášeny za nicotné, jak předpokládá hypotéza právní normy obsažené v § 254 odst. 1 daňového řádu. Pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 1 daňového řádu, k němuž v posuzované věci došlo, je jiným, specifickým právním následkem nečinnosti správce daně při vyřizování podaného odvolání, který reflektuje povahu zajišťovacího příkazu, ale není totožný se zrušením ani jeho změnou, jakkoli jsou některé právní účinky zrušení a pozbytí účinnosti obdobné.
66. V této souvislosti je třeba souhlasit se žalobkyní, pokud s odkazy na relevantní judikaturu popisuje institut zajišťovacích příkazů jako nástrojů mimořádně razantních, jejichž použití představuje vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49). Právě tato povaha zajišťovacích příkazů coby prozatímního rozhodnutí, ovšem s mimořádně silnými předstižnými účinky přitom vedla zákonodárce ke stanovení striktní lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání proti nim v délce 30 dnů. Zákonodárce zde sleduje zájem na co nejrychlejší vyřešení sporné situace, v níž je namítána nezákonnost vydání zajišťovacích příkazů, přičemž uplynutí zákonem stanovené lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání spojuje s fatálními následky v podobě pozbytí jejich účinnosti. Zákonodárce tak nepočítá s tím, že by zajišťovací příkazy musely být v případě nedodržení lhůty stanovené pro rozhodnutí o odvolání proti nim směřujících formálně zrušeny, neboť by takový požadavek odporoval zájmu na jejich co nejrychlejší odklizení a vrácení zajištěných finančních prostředků daňového subjektu, tedy restituci stavu před jejich vydáním (k tomu srov. závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66), zatímco obecně nejsou lhůty k vydání rozhodnutí stanovené v právních předpisech konstruovány jako propadné a jejich eventuální nedodržení nemá zásadně dopad na způsob řešení věci samé.
67. Samo následné pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu však nečiní tento zajišťovací příkaz nezákonným od počátku, stejně jako nečiní nezákonným ani samotné zajištění finančních prostředků daňového subjektu na základě takového zajišťovacího příkazu, a to do doby, dokud nepozbyde účinnosti. Lze konstatovat, že pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 1 daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

má toliko účinky do budoucna, tedy *ex nunc*. Tato skutečnost brání tomu, aby mohl být žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu plyne tento úrok ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. V projednávané věci však nelze o nesprávně stanovené dani vůbec hovořit, neboť předmětné zajišťovací příkazy nebyly nezákonné. Naopak, až do dne pozbytí své účinnosti v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu řádně a zcela v souladu s právem vyvolávaly jimi předvídané účinky. Jak je patrné, právní konstrukce úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu takové situaci neodpovídá.

68. Jinými slovy řečeno, aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu na situaci, která nastala v nyní projednávané věci, by vyžadovala rozšiřující výklad hypotézy v něm uvedené právní normy, v jehož rámci by se za „zrušení, změnu nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně“ muselo považovat i „pozbytí účinnosti“, a současně by bylo nutno redukovat i sankci této právní normy tak, aby příslušný úrok nepočal vznikat „ode dne následujícího po dni splatnosti stanovené daně, resp. ode dne její úhrady“, neboť pro takový počátek plynutí úroku nejsou dány právní důvody, ale až „ode dne následujícího po dni, kdy rozhodnutí o stanovení daně pozbyde účinnosti“. Obsah uvedené právní normy by se tak podstatně změnil, prakticky by se již nejednalo ani o rozšiřující výklad, ale o *analogii legis* (srov. Wintř, J. Metody a zásady interpretace práva. 2. vyd. Praha: Auditorium, 2019, str. 54). K použití takové analogie však není v projednávané věci žádný důvod.
69. Otázka, jaký charakter mají zajištěné finanční prostředky poté, co zajišťovací příkaz pozbude účinnosti podle § 168 odst. 1 daňového řádu, byla již v odborné literatuře zodpovězena: jde o přeplatek podle § 154 daňového řádu. Josef Baxa a Lenka Kaniová v komentáři k § 168 daňového řádu uvedli: *„Nerozhodl-li by správce daně ve stanovené třicetidenní lhůtě, a v důsledku toho se stal zajišťovací příkaz neúčinným, pak blokoval-li by správce daně nadále již dříve zajištěné finanční prostředky, tyto by se v okamžiku neúčinnosti zajišťovacího příkazu staly přeplatkem. Pokud by tedy odpadl právní důvod pro jejich zajištění, je správce daně povinen (není-li jiných nedoplatků) je vrátit i bez žádosti do 15 dnů, v opačném případě by měl daňový subjekt nárok na úrok ze zadržované částky dle § 155 odst. 5.“* (srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Tento závěr přitom plně odpovídá postupu žalovaného, resp. správce daně I. stupně i v projednávané věci. Žalobkyni bylo přiznáno právo na úrok z vratitelného přeplatku v podobě finančních prostředků zadržovaných na základě již neúčinných zajišťovacích příkazů, a to od 8. 4. 2017 (tj. ode dne následujícího po uplynutí 15denní lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu) do 21. 7. 2020 (tj. do dne právní moci rozhodnutí o odvolání proti vyměření daně z přidané hodnoty ze dne 10. 7. 2020).
70. Mezi stranami je nesporné, že po pozbytí účinnosti předmětných zajišťovacích příkazů (a vzniku přeplatku, respektive vratitelného přeplatku shora uvedeným testem vratitelnosti) nebyly žalobkyni původně zajištěné prostředky, nyní ve formě vratitelného přeplatku, včas poukázány. Proto byly v projednávané věci splněny podmínky pro vznik úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento úrok byl žalobkyni také správně přiznán.

71. Žalobkyně nemůže být úspěšná ani s tvrzením, podle něhož by jí měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Jak je patrné ze shora citované právní úpravy, jde o úrok, který je oproti tomu upravenému v § 254 odst. 1 daňového řádu dvojnásobný. Tato jeho výše slouží ke kompenzaci vyššího (intenzivnějšího) zásahu do vlastnického práva daňového subjektu spojeného s neoprávněným vymáháním.
72. Jakkoli soud souhlasí se žalobkyní, že hypotéza právní normy obsažené v § 254 odst. 2 daňového řádu v sobě implicitně neobsahuje hypotézu právní normy obsažené v § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu může vzniknout i bez toho, aby bylo současně nezákonné i samo rozhodnutí o stanovení daně (jinak řečeno: i zákonné rozhodnutí o stanovení daně může být neoprávněně vymáháno), žalobkyni nárok na tento úrok nemohl v projednávané věci vzniknout. V jejím případě totiž nebyl naplněn znak hypotézy právní normy obsažené v § 254 odst. 2 daňového řádu spočívající v neoprávněném vymáhání.
73. Vůči žalobkyni totiž sice byla na základě předmětných zajišťovacích příkazů zahájena dne 26. 1. 2017 daňová exekuce, ta však byla zastavena nejprve částečně dne 27. 1. 2017 a následně úplně zastavena dne 3. 2. 2017. Rozhodnutí, jimiž byla daňová exekuce zastavena (jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2017, č. j. 143524/17/2301-80541-401957, ze dne 27. 1. 2017, č. j. 143470/17/2301-80541-401957, a ze dne 3. 2. 2017, č. j. 194461/17/2301-80541-401957) reflektovala jednak úhradu, kterou na zajištěnou částku poskytla společnost WPA Facility s. r. o. (platba částky 13 775 929 Kč dne 27. 1. 2017), jednak částku, která byla exekučně vymožena příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně (7 283 991 Kč ke dni 2. 2. 2017). Z toho plyne, že daňová exekuce předmětných zajišťovacích příkazů skončila ještě před tím, než tyto zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti (22. 3. 2017). Soud přitom již shora odkázal na rozsudek 57. senátu tohoto soudu ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020-287, v němž je konstatováno, že jak vydání samotných předmětných zajišťovacích příkazů bylo (z pohledu žalobních tvrzení v dané věci) zákonné, tak bylo zákonné i zajištění finančních prostředků žalobkyně na jejich základě v období od v době od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017. Soud podotýká, že žalobkyně do své žaloby nepojala žádná tvrzení, v jejichž důsledku by některý z těchto závěrů mohl být jakkoli revidován. Z toho vyplývá, že byt žalobkyně čelila vymáhání zajištěné částky, nejednalo se o vymáhání neoprávněné. V době, kdy byla daňová exekuce zahájena (26. 1. 2017), stejně jako v době, kdy byla úplně zastavena (3. 2. 2017) byly předmětné zajišťovací příkazy účinné a zákonné. Správce daně, který přistoupil k jejich vymáhání, proto postupoval zcela v intencích zákona, aby tyto účinné a zákonné zajišťovací příkazy realizoval.
74. Skutečnost, že následně až po zastavení daňové exekuce se předmětné zajišťovací příkazy staly neúčinnými, tedy pozbyly *ex nunc* účinnosti (viz výše), nečiní postup správce daně, který byl v rozhodné době zákonným, když směřoval k realizaci účinných zajišťovacích příkazů, nezákonným, a to ani při zpětném pohledu.
75. Řečené lze tedy shrnout tak, že správní orgány v projednávané věci odpovídajícím způsobem právně kvalifikovaly nárok žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku.

Závěr a náklady řízení

76. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, výrokem I. tak žalobu zamítl.
77. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil a navíc žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 13. prosince 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu