



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**
sídlem Ostrovačická 1, Brno
zastoupen JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem
sídlem Kobližná 19, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5.10.2021, č.j. 35598/21/5100-41453-711866,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5.10.2021, č.j. 35598/21/5100-41453-711866, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 27 684 Kč k rukám JUDr. Daniela Ševčíka, Ph.D., advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 5.10.2021, č.j. 35598/21/5100-41453-711866, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5.11.2020, č.j. 4282674/20/3004-51522-712506, o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kterým byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí správce daně – dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1.1.2013 do 30.12.2013 ze dne 21.8.2015, č.j. 3362898/15/3004-51522-702331 (dále jen „dodatečný platební výměr“), v celkové výši 23 105 598 Kč.
2. Žalobci byl přiznán úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu za období od 28.8.2015 do 2.10.2020, a to z částek 30 654 005,36 Kč a 193,13 Kč, dále za období od 19.9.2015 do 2.10.2020, a to z částky 12 466 Kč, a za období od 26.9.2015 do 2.10.2020, a to z částky 33 101 Kč.
3. Žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil, přičemž se ztotožnil s tím, že žalobci náleží toliko úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, nikoliv za neoprávněně vedené exekuční řízení dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Žalovaný neshledal důvodnou námitku žalobce, že mu měl být přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu již od okamžiku vydání exekučního příkazu vydaného na základě zajišťovacího příkazu na předmětnou daň.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce rozsáhlou argumentací dovozuje svůj nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive z neoprávněně vedeného exekučního řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to ode dne zahájení exekučního řízení na základě zajišťovacího příkazu. Částka, ze které byl úrok vypočten, nebyla uhrazena dobrovolně, ale byla žalovaným vymožena v rámci exekučního řízení vedeného na základě zajišťovacího příkazu správce daně ze dne 24.10.2014, č.j. 3789152/14/3004-25200-708534 (dále jen „zajišťovací příkaz“). Svůj nárok žalobce rovněž opírá o exekuční řízení vedené na základě exekučního příkazu ze dne 6.10.2015, č.j. 3678587/15/3004-80542-708301 (dále jen „exekuční příkaz ze dne 6.10.2015“), které bylo vedeno k vymožení daně doměřené (později zrušeným) dodatečným platebním výměrem.
5. Žalobce namítá, že mu má být přiznán úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu již od vydání exekučního příkazu ze dne 4.11.2014 č.j. 3957571/14/3004-80542-708534 (dále jen „exekuční příkaz ze dne 4.11.2014“), neboť ač samotný zajišťovací příkaz nebyl v rámci soudního přezkumu shledán nezákonným, k doměření daňové povinnosti nedošlo, a i toto řízení se tak stalo materiálně neoprávněným.

6. Z výše uvedených důvodů, rozvinutých v doplnění žaloby a replikách, žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o exekuční řízení vedené na základě exekučního příkazu ze dne 6.10.2015, tak (poprvé až v duplice ze dne 25.11.2022) žalovaný uvedl, že se jednalo o neúspěšné exekuční řízení, při němž nebylo nic vymoženo.
8. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

9. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumával v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. V posuzované věci je nesporné, že správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, který byl žalobci doručen dne 3.11.2014. Na základě zajišťovacího příkazu byl správcem daně vydán exekuční příkaz ze dne 4.11.2014 a byla zahájena daňová exekuce na částku 52 819 355 Kč, kterou bylo dne 29.1.2015 vymoženo 30 654 005,36 Kč a dne 28.7.2015 193,13 Kč (stržením z bankovního účtu žalobce).
12. Pokud jde o osud zajišťovacího příkazu, jeho zrušení se žalobce nejprve bezúspěšně domáhal podaným odvoláním a následně žalobou podanou ke zdejšímu soudu. V navazujícím soudním přezkumu však zajišťovací příkaz obstál (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 16.2.2017, č.j. 62 Af 21/2015-157, a Nejvyššího správního soudu ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46).
13. Dne 21.8.2015 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Žalovaný odvolání, které žalobce podal proto dodatečnému platebnímu výměru, zamítl, avšak zdejší soud toto rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2016, č.j. 28400/16/5200-11431-706012, rozsudkem ze dne 24.5.2018, č.j. 62 Af 81/2016-106, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný dne 16.9.2020 pod č.j. 33894/20/5200-11431-706012 vydal nové rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým dodatečný platební výměr změnil tak, že daňovou povinnost stanovil v souladu s daňovým tvrzením žalobce. V důsledku tohoto

rozhodnutí tak zanikl žalobcův daňový dluh (viz níže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2023, č.j. 3 Afs 132/2022-25).

14. V nalézacím daňovém řízení se tedy důvodnost obav vznesených v zajišťovacím řízení, pokud jde o správnost žalobcem přiznané daně, nenaplnila.
15. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení právní otázky, zda u žalobce došlo i k neoprávněnému vymáhání a náleží mu tak úrok ve dvojnásobné výši ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu nikoliv § 254 odst. 1 daňového řádu; žalovaný je toho názoru, že s ohledem na skutečnost, že zajišťovací příkaz v rámci soudního přezkumu jako zákonný obstál, tak se v případě správcem daně realizovaného výkonu dle exekučního příkazu ze dne 4.11.2014 o neoprávněné vymáhání nejednalo. S tím zdejší soud nesouhlasí.
16. Podle § 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.
17. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu 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.
18. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je-li doměřena daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.
19. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyl dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
20. Podle § 167 odst. 2 daňového řádu zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
21. Dle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
22. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.

Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

23. Podle § 169 daňového řádu pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.
24. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.
25. Podle § 176 odst. 1 daňového řádu je exekučním titulem a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo c) vykonatelný zajišťovací příkaz.
26. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2016, č.j. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS, rozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že podle prvního odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně (rovina nalézací), zatímco podle druhého odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné vymáhání (rovina platební); rozhodné tedy je, zda bylo na daňovém subjektu neoprávněně vymáháno; tehdy má daňový subjekt nárok na dvojnásobnou výši úroku. Pojmem „neoprávněného vymáhání“ podle § 254 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud kupř. i v rozsudku ze dne 17.2.2022, č. j. 6 Afs 39/2020-53, v němž vyslovil, že zákonodárce „*spojil právo na úrok dle citovaného ustanovení pouze se skutečností, že dojde k neoprávněnému vymáhání daně. Nespecifikoval přitom další podmínky pro vznik úroku, ale ani to, co se má neoprávněným vymáháním rozumět. Výraz neoprávněný lze chápat též jako protiprávní či nezákonný. Takto ostatně přistoupil k výkladu předmětného ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, č. 9/2016 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[p]odmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“. Neoprávněnost vymáhání je tedy chápána jako jeho nezákonnost. **Neoprávněnost exekuce může být bezpochyby způsobena i nesprávným stanovením daně. Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, jak to předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž takto stanovená daň nebyla dobrovolně uhrazena, ale byla na daňovém subjektu vymáhána, jde bezpochyby o případ neoprávněného vymáhání, za nějž daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě platí, že § 254 odst. 2 daňového řádu je ustanovením speciálním k § 254 odst. 1 daňového řádu a za dobu neoprávněné exekuce náleží daňovému subjektu pouze úrok dle odst. 2 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, bod 21). Současně ovšem zákonodárce neomezil použitelnost § 254***

odst. 2 daňového řádu pouze na případy vymáhání nesprávně stanovené daně. Kdyby tomu tak bylo, nemusel by zákonodárce výslovně zakotvovat, že úrok dle citovaného ustanovení nevzniká, je-li neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“

27. Z předloženého spisového materiálu plyne, že daňová exekuce u žalobce probíhala v rámci zajišťovacího exekučního řízení, pro které zajišťovací příkaz představoval exekuční titul (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2018, č.j. 3 Afs 173/2017-37), a v rámci exekučního řízení z titulu výkazu nedoplatků v souvislosti s doměřením daně. Je rovněž nesporné, že v rámci zajišťovací daňové exekuce byly z účtu žalobce strženy finanční prostředky.
28. Podle Nejvyššího správního soudu platí, že „*Neoprávněnost vymáhání je chápána jako jeho nezákonnost; může být způsobena nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně, nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, čj. 6 Afs 39/2020-53, body 24, 25 a 33). V projednávané věci byl zprvu titulem, na jehož základě správce daně vydal exekuční příkazy, zajišťovací příkaz ze dne 18. 12. 2013. Ten byl ovšem v lednu 2016 pro nezákonnost zrušen (otázka jeho zákonnosti tím byla definitivně vyřešena, srov. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, čj. 4 Afs 309/2020-33, bod 26). V srpnu 2014 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž ve většině exekučních řízení nahradil jejich titul: namísto zajišťovacího příkazu se jím měly stát dodatečné platební výměry z července 2014. Tato rozhodnutí (vydaná podle § 169 daňového řádu) de facto nahradila dotčené exekuční příkazy (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 173/2017-37, č. 3823/2019 Sb. NSS, bod 19). Správce daně je ovšem vydal již v srpnu 2014, přitom o odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo (poprvé) rozhodnuto teprve v září 2015. Exekučním titulem se však dodatečné platební výměry mohly stát až poté, co se daň jimi stanovená stala splatnou. Je-li proti dodatečným platebním výměrům podáno odvolání, stane se daň splatnou až poté, co je rozhodnutí o odvolání doručeno daňovému subjektu, a tedy nabude právní moci (rozsudek 6 Afs 399/2017, AB Chemitrans, bod 25). Rozhodnutí vydaná podle § 169 daňového řádu proto byla předčasná, a tedy nezákonná; nezákonné proto byly i exekuce vedené (resp. pokračující) na jejich základě. **Nic na tom nemění ani fakt, že tato rozhodnutí nebyla zrušena: ze zákona totiž neplyne, že by závěr o neoprávněnosti vymáhání musel být podmíněn zrušením exekučního titulu (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2022, čj. 4 Afs 406/2021-44, bod 27), zde navíc onoho náhradního.** Ostatně sám žalovaný uznává, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží společnosti za celou dobu trvání exekučních řízení... Podle § 254 daňového řádu mají být daňovému subjektu přiznány úroky z částky, kterou správce daně zadržuje neoprávněně. Pokud tuto částku správce daně získal neoprávněným vymáháním, úročí se po dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení nikoliv standardně, ale dvojnásobně. Z toho ovšem vyplývá, že škoda vzniklá daňovému subjektu v důsledku exekučního řízení, které nevyústilo v připsání jakékoliv částky na účet správce daně, nemůže být (ani částečně) nahrazena na základě § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě totiž chybí základ pro výpočet úroků. NSS pro úplnost připomíná, že v minulosti považoval za částky, které správce daně neoprávněně zadržoval v důsledku neoprávněného vymáhání, nejen částky získané díky exekučním příkazům, ale například i výnos z prodeje nemovitosti pod tlakem správce daně (rozsudek ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS) nebo převedený přeplatek (rozsudek ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, body 61 až 70). Důležité*

bylo, že proti daňovým subjektům v těchto věcech bylo před získáním částek zahájeno exekuční řízení (byť postihující jiné majetkové hodnoty). NSS rozhodl, že daňovým subjektům náležel úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení však bylo možné použít jen proto, že existovaly částky, které bylo možno úročit.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2023, č.j. 10 Afs 78/2022-38, zvyrazněno zdejším soudem).

29. Při posouzení, zda byla zajišťovací daňová exekuce ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu oprávněná, nelze podle zdejšího soudu vycházet výlučně z toho, zda (v rámci soudního přezkumu či před žalovaným) obstál zajišťovací příkaz coby exekuční titul; jak plyne z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, neoprávněnost vymáhání může být způsobena i nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně; za takové vymáhání zdejší soud považuje i situaci, kdy je vymáháno v rámci zajišťovací daňové exekuce na základě zákonného titulu (zajišťovacího příkazu). Jiný přístup by byl formalistický a rozděloval by daňové subjekty, u nichž došlo k vymáhání nesprávně stanovené daně, na dvě kategorie pouze na základě toho, že u jedné skupiny bylo vymáháno již v rámci zajišťovací daňové exekuce (mutatis mutandis rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.3.2018, č.j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS). Zásadní je ve vztahu k nyní posuzované právní otázce osud daně, jinými slovy to, že správce daně do své sféry získal sice procesně korektně prostředky, které mu však z hlediska hmotněprávního nenáležely a které získal nad rámec daňové povinnosti daňového subjektu (žalobce).
30. Je třeba vyjít z toho, že zajišťovací příkaz je svým charakterem mimořádný institut blízký předběžnému opatření, který cílí na zajištění možné budoucí konkrétní daně výrazným zásahem do majetkových práv daňového subjektu. Je tedy neodmyslitelně spjat s osudem daně, na niž byla *předstižně* správcem daně tímto mimořádným postupem vymožená zajištěná částka ještě před pravomocným stanovením daně v nalézacím řízení. Správce daně s takovým mimořádným nástrojem tudíž musí rovněž nést odpovědnost za mimořádný zásah do vlastnických práv daňového subjektu v situaci, kdy nalézací řízení jeho předpoklady ohledně budoucího doměření daně nepotvrdí. Zdejší soud má tedy za to, že na tuto situaci musí dopadat § 254 odst. 2 daňového řádu. Opačný pohled by sice mohl vyplývat (výlučně) ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2024, č.j. 7 Afs 187/2023-34, nikoli již z bodu 30 rozsudku Nejvyššího správního ze dne 10.3.2023, č.j. 5 Afs 22/2021-25, neboť tam je jeho názor jen konstatován, nadto za situace, kdy Nejvyšší správní soud výslovně zdůraznil, že se s ohledem na podmínky přípustnosti kasačních námitek ve smyslu § 104 odst. 4 s.ř.s. otázkou aplikace § 254 daňového řádu (a to ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014) nezabýval (posuzoval výlučně situaci, kdy daňový subjekt požadoval zaplacení úroku na základě analogické aplikace právní úpravy týkající se úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu). Názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2024, č.j. 7 Afs 187/2023-34, však zdejší soud v nyní posuzované věci není přímo zavázán, nadto proti tam vyjádřenému právnímu názoru existuje komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentace, byť vlastně nakonec relativně stručná. Proto zdejší soud shledal důvod k zaujetí odlišného právního názoru (k takovému postupu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2011, č.j. 1 As 6/2011-347, č. 2368/2011 Sb. NSS).

31. Je třeba mít na paměti, že v rámci soudního přezkumu zákonnosti samotného zajišťovacího příkazu se s ohledem na podmínky pro jeho vydání podle § 167 odst. 1 daňového řádu zkoumají jiné otázky, než je samotná správnost daňové povinnosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2018, č.j. 3 Afs 173/2017-37: „u zajišťovacího příkazu i exekučního příkazu (rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu) je dán přesně vymezený rámec, ve kterém je soud oprávněn posoudit jejich zákonnost. V zajišťovací daňové exekuci lze napadnout zajišťovací příkaz z hlediska existence přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně v určité výši a obavy, že tato daň bude obtížně vymahatelná“ (zvýrazněno zdejším soudem). Ve vztahu k exekučnímu titulu, tj. zajišťovacímu příkazu v nyní posuzované věci, lze ve vztahu k otázkám, které byly soudem přezkoumávány ostatně citovat přímo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46, podle něhož „Při uzavření otázky, že správce daně měl podloženou pravděpodobnost doměření daně v určité výši, je dále třeba zkoumat naplnění dalších podmínek pro zajištění daně. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu ... V daném případě se jednalo o daň dosud nestanovenou, při vysoké pravděpodobnosti jejího doměření. Ze spisu správce daně plyne, že měl k dispozici doklady o průběhu likvidace, což popsal včetně časové souslednosti v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Odůvodnění zajišťovacího příkazu tak splnilo i požadavky plynoucí z judikatury správních soudů ... Zopakovat je třeba, že daňový subjekt se rozhodnutím valné hromady dobrovolně rozpustil, vstoupil do likvidace, sestavil účetní závěrku a zpracoval návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, který byl připraven ke schválení; to vše před vydáním zajišťovacího příkazu. Stěžovatel tvrdí, že samotný vstup do likvidace není důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, zejména když nebyly známy přednostní pohledávky. Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným i krajským soudem považuje za podstatnou fázi likvidace a formu majetku spočítavajícího výhradně ve finančních prostředcích na účtu. Možnost rychlého pozbytí majetku je nepochybně důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť vybrání budoucí daně bylo obročeno. Přitom budoucí daň měla činit cca 52 880 040 Kč a veškeré prostředky daňového subjektu činily 30 486 000 Kč. Tvzení stěžovatele o nekvalifikovaném stanovení výše budoucí daně zde neobstojí, neboť jak výše uvedeno, v rámci potřebném pro vydání zajišťovacího příkazu bylo zjištění dostatečné.“ Správnost daňové povinnosti žalobce tak nebyla vůbec posuzována.
32. Není dán žádný legitimní důvod nahlížet na exekuční řízení na základě zajišťovacího příkazu jinak než jako na exekuční řízení na základě pravomocného dodatečného platebního výměru; v obou situacích může správce daně získat do své sféry finanční prostředky neoprávněně, tedy v rozporu se správnou výší daně, což znamená, že daňový subjekt v důsledku tohoto postupu nemohl vymoženou částkou disponovat. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2019, č.j. 2 Afs 392/2017-48, č. 3975/2020 Sb. NSS plyne, že „ačkoliv je za určitých okolností zajišťovací příkaz jediným efektivním prostředkem, který je s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26), a jako takový má svou legitimitu, ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce prodejem majetku by se mělo jednat o vůbec nejzazší prostředek při správě daní. Snadno totiž může zapříčinit likvidaci daňového subjektu, a to i přesto, že zajišťovací příkaz má prozatímní charakter za účelem zajištění potenciálního daňového nedoplatku a daňový subjekt má mnohdy i vůli daňový nedoplatek, byť postupně ve splátkách, dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce, pokud by o této své povinnosti ovšem věděl. Je nutné také zohlednit, že následek nařízení exekuce, a v tomto případě dokonce i nařízení prodeje

nemovitých věcí, pokud by došlo k jeho realizaci, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav a jediný způsob, jak jej napravit, by byla finanční kompenzace. To přímo odporuje předstižnému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.“ (zvýrazněno zdejšími soudem).

33. Na základě výše uvedeného se zdejší soud ztotožňuje s právním názorem žalobce, podle něhož mu náleží úrok z neoprávněného vymáhání, a to ode dne zahájení exekučního řízení na základě zajišťovacího příkazu. Není dán žádný legitimní důvod přisvědčit žalovanému, že žalobci úrok z neoprávněného vymáhání nenáleží v situaci, kdy vymožená částka přesáhla výši daňové povinnosti žalobce. Jiný než právě dovozený závěr zdejšího soudu ohledně aplikovatelnosti § 254 odst. 2 daňového řádu v posuzovaném případě není podepřen žádným pravidlem, jež by přímo vyplývalo z daňového řádu, a nadto by nemohl vyhovět ani prostému testu obecné a elementární spravedlnosti.
34. Výše uvedené neznamena, že zajištěná částka nemohla být na základě institutů daňového řádu v dispozici správce daně; to zdejší soud dovozuje kupř. i z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2021, č.j. 4 Afs 310/2020-43 či ze dne 6.12.2023, č.j. 3 Afs 132/2022-25, podle něhož kupř. zástavní právo za stanovených podmínek trvá i po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu: *„Smyslem a účelem zřízení zástavního práva, které Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku označuje za méně invazivní, než je daňová exekuce, neboť s sebou nese zvýšené riziko ekonomické likvidace daňového subjektu, je zajištění toho, aby nedošlo ke zmaření cíle správy daní, tj. aby se daňový subjekt nezbavil majetku ve snaze vyhnout se své daňové povinnosti. Tento účel zástavního práva je třeba mít na zřeteli i při výkladu § 168 odst. 6 daňového řádu. Pokud dojde ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru, daň nadále není stanovena pravomocně. To však ještě automaticky neznamena, že daň již vyměřena či doměřena (tj. pravomocně stanovena) nebude; výsledek odvolacího řízení totiž nelze předjímat. I za této situace tak zástavní právo, které bylo zřízeno k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem, plní svůj účel, neboť brání případnému zmaření cíle správy daní... zástavní právo podle § 168 odst. 6 věty druhé daňového řádu trvá po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu i tehdy, pokud dojde ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru a daň je stanovena toliko nepravomocně...Pro úplnost lze poznamenat, že kdyby stěžovatel složil jistotu stanovenou v zajišťovacím příkazu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 nebo kdyby žalovaný provedl daňovou exekuci, nevznikl by stěžovateli v důsledku zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018 o jeho odvolání ve věci této daně vratitelný přeplatek (srov. zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 310/2020 - 43), a příslušné finanční prostředky by tak zůstaly v dispozici žalovaného až do právní moci rozhodnutí o stanovení daně. I z tohoto hlediska je proto logické, že po stejnou dobu trvá také zástavní právo... Vycházejí z těchto úvah Nejvyšší správní soud dodává, že jeden z dluhů zajištěných zástavním právem zanikl teprve v okamžiku, kdy Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 19. 1. 2022 doměřilo stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 0 Kč. Ke dni vydání rozhodnutí žalovaného nicméně existovalo rozhodnutí o stanovení daně, byť nepravomocné, a nebyl tudíž dán stěžovatelem v kasační stížnosti tvrzený důvod pro zrušení zástavního práva. Žalovaný ostatně sám bez zbytečného prodlení po doměření „nulové“ daně z příjmů vystavil „potvrzení o částečném zániku*

zástavního práva“ ze dne 22. 2. 2022 a podal návrh na jeho vklad do katastru nemovitostí. Kdyby takto nepostupoval, stěžovateli nic nebránilo v tom, aby znovu podal námitku podle § 159 odst. 6 daňového řádu (nečinnost žalovaného při zániku zástavního práva).“

35. Zdejší soud k tomu uzavírá, že se zadržováním předmětné částky správcem daně na základě daňové exekuce se však pojí negativní důsledky spojené se situací, kdy byla ve výsledku část majetku daňového subjektu zadržována neoprávněně, v rozporu se správnou výší daně. *„Zvýšený úrok je tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. vice versa kompenzaci pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně... při vymáhání daní může dojít k intenzivnímu zásahu do vlastnického práva daňových subjektů, tedy do práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod, lze pak případnou kompenzaci v podobě stanovení zvýšeného úroku považovat za plně ústavně konformní.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2016, č.j. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS). Byl-li dodatečný platební výměr jako nezákonný zrušen, stanovení daně a od něho se odvíjející důsledky mimo jiné spočívající i v zadržování (původně) zajištěné částky v rámci exekučního řízení tak musejí být žalobci kompenzovány v souladu s § 254 odst. 2 daňového řádu.
36. Nesprávné posouzení této otázky tedy zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, které již z tohoto důvodu nemůže v rámci soudního přezkumu obstát.
37. Je třeba dále poukázat na to, že dne 27.8.2015 byl žalobci doručen dodatečný platební výměr, kterým mu byla nepravomocně stanovena daň. Zdejší soud rovněž nepřehlédl, že správce daně na základě výkazu nedoplatků v souvislosti s (posléze zrušeným) dodatečným platebním výměrem vydal exekuční příkaz ze dne 6.10.2015 k vymození nedoplatku 43 833 082, 51 Kč, a však nikoli s odkazem na § 169 daňového řádu (zajišťovací exekuce není v tomto exekučním příkazu jakkoli zmíněna).
38. Tímto exekučním příkazem na přikázání pohledávky z účtu správce daně nařídil daňovou exekuci na vymození nedoplatku včetně úroku z prodlení ke dni 2.10.2015 a exekučních nákladů ke dni nařízení exekuce, jakož i úroku z prodlení od 3.10.2015. Správce daně v něm odkazuje na vykonatelný výkaz nedoplatků č.j. 3678588/15/3004-80542-708301 sestavený ke dni 2.10.2015 na splatnou daň z příjmů právnických osob dle č.j. 3362898/15/3004-51522-702331 ze dne 21.8.2015 (dodatečný platební výměr).
39. Ačkoli žalobce nejen ve své žalobě, ale již v řízení před žalovaným argumentoval rovněž neoprávněností exekučního řízení vedeného na základě exekučního příkazu ze dne 6.10.2015, žalovaný se touto námitkou ani v nejhrubších rysech nezabýval; to způsobuje rovněž dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Je třeba rovněž dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že zajištěná částka byla v důsledku vydání dodatečného platebního výměru převedena přímo na úhradu zajištěné daně (tedy úhradu nepravomocného daňového dluhu); to žalovaný zmiňuje ve svém vyjádření k žalobě, avšak v postoupeném spisovém materiálu k tomu není obsažen žádný skutkový podklad. Skutečnost, že prostředky stržené žalobci z jeho bankovního účtu v průběhu zajišťovacího

řízení byly po vydání dodatečného platebního výměru i nadále v právní sféře správce daně, je však na základě vyjádření účastníků řízení nesporná.

40. V dalším řízení tedy bude na žalovaném, aby správně stanovil úrok z neoprávněného vymáhání u žalobce již na základě daňové exekuce dle exekučního příkazu ze dne 4.11.2014 a dále aby se vypořádal s námitkou tykající se daňové exekuce nařízené na základě exekučního příkazu ze dne 6.10.2015, a to přezkoumatelným způsobem, nikoliv tak, že lakonicky konstatuje, jako ve své duplice, že nebylo ničeho vymoženo (takový závěr ostatně ani není podložen skutkovými důvody, které by se opíraly o listiny obsažené ve spisovém materiálu).
41. Nesprávné posouzení pro věc klíčové právní otázky zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí, která představuje spolu s jeho dílčí nepřezkoumatelností důvody, pro které je zdejší soud podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. zdejší soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

42. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Nestanoví-li zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Žalovaný ve věci úspěch neměl, a proto na náhradu nákladů řízení právo nemá. Z obsahu soudního spisu vyplynulo, že žalobci vznikly náklady na zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč společně s náklady právního zastoupení za úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, podání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného, doplnění stanoviska o aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2022, stanoviska k duplice žalovaného ze dne 25.11.2022 a jednání před soudem společně s režijními paušály po 300 Kč, včetně částky odpovídající 21 % DPH, vše podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), celkem tedy 27 684 Kč. K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta. Pokud jde o doplnění žaloby ze dne 24.3.2022, to obsahuje rozvinutí či zopakování již uplatněných žalobních bodů, přičemž žalobci nic nebránilo tuto argumentaci použít již v žalobě; není tudíž důvod klást náklady na tento úkon k tíži žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. února 2024

David Raus v.r.
předseda senátu