



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Petra Šuránka a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, sídlem Folmavská 2980/2, Plzeň, zastoupena advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2023, č. j. 77 Af 4/2023 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Žalovaný dne 25. 1. 2017 v průběhu daňové kontroly zahájené dne 25. 7. 2016 vydal 22 zajišťovacích příkazů, jimiž žalobkyni uložil k okamžité úhradě dosud nestanovenou daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá měsíční zdaňovací období od ledna 2014 do prosince 2015 (s výjimkou února 2015 a července 2015) v celkové výši 21 059 920 Kč. Téhož dne vydal dva exekuční příkazy na příkázání pohledávky z bankovních účtů žalobkyně. Dne 27. 1. 2017 žalovaný daňovou exekuci na jeden z bankovních účtů zastavil zcela a na druhý bankovní účet zčásti v rozsahu částky 14 489 690 Kč, kterou za žalobkyni uhradila společnost WPA Facility s.r.o. (ta vznikla na základě rozdělení žalobkyně odštěpením a skutečnost, že k 1. 1. 2017 na ni přešlo vlastnictví veškerých nemovitých věcí žalobkyně, byla hlavním důvodem vydání zajišťovacích příkazů). Dne 3. 2. 2017 pak žalovaný daňovou exekuci zcela zastavil, jelikož zbývajících dlužná částka 7 283 991 Kč byla v rámci daňové exekuce vymožená. Rozhodnutím ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084 (dále jen „rozhodnutí o doměření daně“), Odvolací finanční ředitelství změnilo 14 dodatečných platebních výměrů žalovaného ze dne 27. 5. 2019 a odvolání proti zbylým osmi zamítlo, takže ve výsledku celkovou doměřenou daňovou povinnost snížilo na částku 21 808 655 Kč. Později (až po vydání nyní žalobou napadeného rozhodnutí) Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 1. 9. 2023 v přezkumném řízení rozhodnutí o doměření daně změnilo a doměřenou daňovou povinnost žalobkyni ještě dále snížilo na částku 4 361 721 Kč. Navazující odvolání žalobkyně bylo zamítnuto.

[2] Zástupce žalobkyně zplnomocněný k jejímu zastupování pro probíhající daňovou kontrolu se dne 20. 2. 2017 dostavil k žalovanému a předal mu podání žalobkyně z téhož dne, v němž poukazovala na nezákonnost zajišťovacích příkazů a navrhla jejich zrušení. Podle sepsaného protokolu podání označil za nesouhlasné vyjádření žalobkyně, které nemá být považováno za odvolání. Dne 11. 4. 2018 po změně právního zastoupení podal současný zástupce žalobkyně žádost o vrácení zajištěné daně s upozorněním na to, že o odvolání proti zajišťovacím příkazům nebylo v rozporu s § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) rozhodnuto ve lhůtě 30 dnů. Žádosti nebylo vyhověno, nakonec ale v návaznosti na závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021 - 54, Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) na podkladě zásahové žaloby rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020 - 279 (dále jen „první rozsudek“), určil, že zadržování finančních prostředků žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč na základě zajišťovacích příkazů žalovaným bylo ode dne 23. 3. 2017 do dne 21. 7. 2020 nezákonným zásahem. Krajský soud dovodil, že předáním podání ze dne 20. 2. 2017 bylo zahájeno odvolací řízení ve věci zajišťovacích příkazů, jelikož na předání písemností není třeba plné moci. Ústní vyjádření tehdejšího zástupce žalobkyně by sice bylo možné považovat za zpětvzetí odvolání, avšak jeho plná moc se vztahovala jen na daňovou kontrolu, zatímco vydání zajišťovacích příkazů se týkalo placení daně. O odvolání tak bylo nutné rozhodnout, což se nestalo, a proto marným uplynutím lhůty 30 dnů dne 22. 3. 2017 se staly zajišťovací příkazy neúčinnými. V důsledku toho nadále (od 23. 3. 2017) již zajištěné prostředky žalovaný držel bez právního důvodu, a to až do 21. 7. 2020 (den oznámení rozhodnutí o doměření daně žalobkyni), kdy je použil na úhradu doměřené DPH, čímž trvající nezákonný zásah odezněl. Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 5. 1. 2023, č. j. 9 Afs 206/2022 - 57.

[3] Naopak rozsudkem ze dne 5. 1. 2021, č. j. 57 A 115/2020 - 287 (dále jen „druhý rozsudek“) krajský soud část zásahové žaloby vyloučené k samostatnému řízení, v níž žalobkyně požadovala určit, že zadržování jejích finančních prostředků žalovaným ve výši

pokračování

21 060 920 Kč na základě zajišťovacích příkazů bylo ode dne 28. 1. 2017 do dne 22. 3. 2017 nezákonným zásahem, zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění krajský soud uvedl, že následné pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů dne 23. 3. 2017 nemohlo mít vliv na zákonnost zadržení finančních prostředků v předchozím období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017, protože v té době ještě lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu neuplynula a zajišťovací příkazy byly účinné. Krajský soud současně v situaci, kdy žalobkyně v době, kdy již nabyla vědomost o hrozícím vysokém doměrku daně, převedla veškerý majetek na WPA Facility s.r.o., shledal existenci zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť v důsledku nedostatečného zůstatku na bankovních účtech a absence nemovitého majetku byla osvědčena důvodná obava, že dosud nestanovená daň bude v době vymahatelnosti jen obtížně dobytá, pokud vůbec. Krajský soud neakceptoval ani námitku, že žalovaný měl zajištění zrušit z důvodu, že odpadly důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, jelikož žalovaný v době běžícího odvolacího řízení a předtím v průběhu lhůty pro podání odvolání (tj. v prvních 54 dnech) ještě nemusel trvání důvodů zajištění prověřovat. Bylo na žalobkyni, aby na takové důvody žalovaného případně upozornila. Kasační stížnost žalobkyně proti druhému rozsudku, v níž věcnou správnost posouzení krajského soudu vůbec nezpochybňovala, Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 1. 2023, č. j. 8 Afs 45/2021 - 61.

[4] V návaznosti na neúspěch návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku žalovaný dne 22. 12. 2022 žalobkyni vyrozuměl o přiznání úroku z vratitelného přeplatku ve výši 10 475 666 Kč s odkazem na § 155b odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. V důsledku neúčinnosti zajišťovacích příkazů měl žalovaný i bez žádosti do 15 dnů (tj. do 7. 4. 2017) žalobkyni vyplatit vratitelný přeplatek, proto jí náleží úrok z vratitelného přeplatek za období od 8. 4. 2017 do 21. 7. 2020 z částky 21 059 920 Kč ve výši repo sazby stanovené ČNB pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšené o 14 procentních bodů.

[5] Proti vyrozumění žalobkyně brojila námitkou, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 2. 2023, č. j. 210629/23/2301-51521-405019 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl. V odůvodnění žalovaný odmítl požadavek žalobkyně, že jí měl být správně přiznán již ode dne následujícího po vydání zajišťovacích příkazů úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky (ne)dobrovolně uhrazené a podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částky vymožené daňovou exekucí. Vysvětlil, že základní podmínkou pro přiznání tohoto typu úroku je nezákonnost rozhodnutí, ta však nebyla konstatována a zajišťovací příkazy ani nebyly předmětem soudního přezkumu. Krajský soud podle žalovaného v prvním rozsudku jasně stanovil časový úsek, v němž bylo zadržování finančních prostředků nezákonným zásahem, obdobím od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020.

[6] Žalobkyně se bránila žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, č. j. 77 Af 4/2023 - 56 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Krajský soud v obecné rovině uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je sankcí vůči správci daně a současně kompenzací daňovému subjektu za nemožnost disponovat vlastními finančními prostředky, jež je v § 254 odst. 6 daňového řádu dokonce provázána i s náhradou škody či zadostiučiněním za nemajetkovou újmu podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním

postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti státu za škodu“). Připomněl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, je smyslem tohoto úroku předejít komplikovaným sporům o náhradu škody tím, že škoda bude dostatečně sanována již přiznáním úroku. Daňový řád jej přitom upravuje ve dvou formách, úrok podle § 254 odst. 1 dopadá na pochybení v nalézací rovině, úrok ve dvojnásobné výši podle odst. 2 pak na nezákonné jednání správce daně v rovině platební při neoprávněném vymáhání, které představuje intenzivnější zásah do práv než prostá úhrada daně na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí. Upozornil též na to, že pro přiznání posledně uvedené formy úroku nemusí dojít k neoprávněnému vymození částky přímou exekucí, postačí, získá-li správce daně určitou částku od daňového subjektu pod tlakem potenciálního exekučního řízení.

[7] Krajský soud uznal, že zajišťovací příkazy představují mimořádně razantní nástroje, takže jejich použití musí striktně odpovídat stanoveným podmínkám, žalobkyni však vytknul, že přehlíží, že výrokem prvního rozsudku byla deklarována nezákonnost zadržování finančních prostředků jen v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 a jen na toto období dopadá závěr, že žalovaný nedisponoval právním titulem k zadržování prostředků žalobkyně. K zajištění finančních prostředků před tímto obdobím nelze z prvního rozsudku nic dovozovat. Žalobkyně nadto pomíjí, že zákonností zadržování finančních prostředků v tomto předcházejícím období se krajský soud zabýval ve druhém rozsudku, v němž shledal, že v době vydání zajišťovacích příkazů byly dány důvody pro vznik zajištění a že do 22. 3. 2017 ani nebyly zjištěny skutečnosti, na základě nichž by bylo třeba podle § 168 odst. 3 daňového řádu rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů. Dosah závěrů prvního rozsudku tak nelze paušálně rozšiřovat na období před 23. 3. 2017 ani na samotnou otázku zákonnosti zajišťovacích příkazů, a to ani z důvodu žalobkyní požadované potřeby komplexního posouzení postupů žalovaného. Skutečnost, že nebylo v zákonné 30denní lhůtě rozhodnuto o odvolání proti zajišťovacím příkazům, nic nevypovídá o jejich zákonnosti ani o zákonnosti zadržení finančních prostředků do 23. 3. 2017, což platí o to více, jestliže se těmito otázkami již zabýval druhý rozsudek, v němž krajský soud žádnou nezákonnost v postupu žalovaného neshledal. Aktuální žaloba přitom podle krajského soudu do řešení těchto otázek nepřináší žádná nová tvrzení, která by mohla odůvodnit jiné zhodnocení skutkové a právní situace.

[8] Podle krajského soudu samotná nezákonnost spočívající v zadržování finančních prostředků i poté, co zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti, neodůvodňuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, protože nebyly splněny zákonem stanovené podmínky jeho vzniku. Zajišťovací příkazy totiž nebyly formálně zrušeny, změněny či prohlášeny za nicotné, jak předpokládá hypotéza právní normy v § 254 odst. 1 daňového řádu. Jakkoliv jsou některé právní účinky zrušení a pozbytí účinnosti obdobné, pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu následkem nečinnosti při vyřizování odvolání není s jeho zrušením či změnou totožné. Mimořádná závažnost dopadů vydání zajišťovacích příkazů na majetkovou sféru daňového subjektu a zájem na co nejrychlejší restituci do stavu před jejich vydáním vedla zákonodárce k řešení, kdy jsou v případě nedodržení propadné lhůty stanovené pro rozhodnutí o odvolání odklizeny účinky zajišťovacích příkazů, aniž musely být formálně zrušeny. Pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů však nečiní podle krajského soudu zajišťovací příkaz ani s ním spojené zajištění finančních prostředků nezákonným od počátku. Důsledek stanovený v § 168 odst. 1 daňového řádu má účinky

pokračování

toliko do budoucna (*ex nunc*), což brání tomu, aby byl žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. V projednávané věci nelze o nesprávně stanovené dani vůbec hovořit, neboť zajišťovací příkazy vůbec nebyly nezákonné a až do dne pozbytí své účinnosti řádně a zcela v souladu s právem vyvolávaly jimi předvídané účinky.

[9] Aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu na takovou situaci by podle krajského soudu vyžadovala rozšiřující výklad hypotézy 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*, pro což není v projednávané věci žádný důvod. Ostatně to, že zajištěné finanční prostředky mají poté, co zajišťovací příkaz pozbude účinnosti podle § 168 odst. 1 daňového řádu, charakter (vratitelného) přeplatku, uvádí i odborná literatura (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).

[10] Krajský soud nesouhlasil ani s tím, že by žalobkyni měl náležet úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Nárok na úrok za neoprávněné vymáhání sice může vzniknout i v případě vymáhání zákonného rozhodnutí, ale v daném případě nebyla splněna podmínka neoprávněnosti takového vymáhání. Krajský soud připomněl, že daňová exekuce byla (po částech) zastavena ve dnech 27. 1. a 3. 2. 2017 ještě dříve, než zajišťovací příkazy pozbyly dne 22. 3. 2017 účinnosti. Druhým rozsudkem ovšem bylo konstatováno, že jak vydání zajišťovacích příkazů, tak zajištění prostředků na jejich základě bylo v době od 28. 1. do 22. 3. 2017 zákonné, přičemž žalobkyně do své žaloby nezakomponovala žádná tvrzení, jež by umožnila tento závěr jakkoliv revidovat. Následná *ex nunc* ztráta účinnosti zajišťovacích příkazů nedovoluje ani při zpětném pohledu pohlížet na tehdejší postup správce daně jako na nezákonný. Nárok žalobkyně na úrok z vratitelného poplatku tudíž žalovaný podle krajského soudu správně kvalifikoval.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení věci a že napadený rozsudek je v dílčí části nepřezkoumatelný.

[12] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že její případ značně zjednodušil a bagatelizoval tím újmu, která jí vznikla v důsledku zajišťovacích a exekučních příkazů. Neposkytl jí tak účinnou ochranu, ačkoliv soud shledal jednání správce daně nezákonným. Žalovaný i krajský soud se podle stěžovatelky izolovaně soustředí na pojmy *nezákonnost* a *neúčinnost*, ale pomíjí přitom širší rámec (slovy stěžovatelky *bigger picture*)

skutkových okolností případu v kontextu dotčení oprávněných zájmů stěžovatelky, které bylo již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů (nikoliv až od okamžiku jejich neúčinnosti) zajištěno přes 21 milionů Kč, což ji dostalo do velmi tíživé finanční situace a reálně ohrozilo samotný výkon její podnikatelské činnosti v hodnotě stovek milionů korun. Oproti závažné finanční situaci stěžovatelky ztížené částečným exekučním vymáháním zajištěné částky přitom stojí naprosto flagrantní nedodržení zákonné lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. V tomto směru je z pohledu stěžovatelky zcela nerozhodné, zda nedodržení této lhůty mělo za následek neúčinnost či nezákonnost zajišťovacích příkazů, neboť dopady do její majetkové sféry jsou totožné. Při takto závažném protiprávním excesu mělo být stěžovatelce sanováno celé období, po které jí byly neoprávněně zadržovány finanční prostředky žalovaným.

[13] Podle stěžovatelky není dán žádný důvod, proč by mělo být žalovanému poskytnuto *beneficium* přibližně 3 měsíců, za které jí nemusí za své protiprávní jednání hradit úroky. Názor krajského soudu v tomto směru odporuje zásadě přiměřenosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu. Toto období krajský soud paušálním konstatováním, že neúčinnost zajišťovacích příkazů nelze rozšiřovat na období před uplynutím zákonné lhůty, staví do právního vakua, jež by umožňovalo odvolacímu orgánu kalkulovat s tím, že namísto meritorního projednání důvodného odvolání ponechá raději marně uplynout 30denní lhůtu podle § 168 odst. 1 daňového řádu, čímž se vyhne jakýmkoliv sankčním následkům v podobě úroků z neoprávněného jednání správce daně. Mezi vydáním zajišťovacích příkazů a uplynutím 15 dnů od nastoupení jejich neúčinnosti přitom může uplynout i několik měsíců (v případě stěžovatelky šlo o období od 27. 1. do 7. 4. 2017). Odškodnění za období od 8. 4. 2017 do 21. 7. 2020 ani zdaleka neodpovídá újmě, která stěžovatelce v důsledku vydání zajišťovacích a exekučních příkazů vznikla nejen v oblasti hospodářské, ale i reputační, neboť hodnota firmy se v důsledku zásahů správce daně mezi roky 2016 a 2018 snížila z 553 mil. Kč na 242 mil. Kč a na 2 roky byly zastaveny veškeré investice.

[14] Krajský soud připomněl, že smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně je předejít komplikovaným sporům o náhradu škody tím, že bude cestou úroku dostatečně sanována, a stěžovatelka namítá, že právě její případ je učebnicovým případem tohoto teleologického pojetí úroků, v rámci nějž by jí měl úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s daňovým řádem poskytnout co nejširší satisfakci vzniklé újmy. Krajský soud přitom ve výsledku faktickou realizaci teleologického výkladu svým restriktivním výkladem znemožňuje, neboť újmu podle stěžovatelky nelze sanovat bez toho, aby byl započítán úrok již od okamžiku zajištění jejich peněžních prostředků. Má-li dojít k co nejrychlejší restituci stavu před vydáním zajišťovacích příkazů, jež se staly neúčinnými, jak uvádí krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, je podle stěžovatelky namístě v zájmu dosažení tohoto cíle odčinit celkovou újmu, která jí vznikla.

[15] Stěžovatelka zároveň připomíná, že exekuční vymáhání zajištěné částky s sebou přináší zásadní reputační dopady, neboť rázem se ze spolehlivého podnikatelského subjektu v očích obchodních partnerů a bank stala rizikovým subjektem. Krajský soud podle ní tento podstatný faktor svědčící pro potřebu kompenzace za období probíhající exekuce též pomíjí a namísto toho přichází s nijak nezduodněným, a tedy nepřezkoumatelným závěrem, že pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů má jen účinky *ex nunc*.

pokračování

[16] Naproti tomu stěžovatelka má za to, že pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů uplynutím lhůty stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu má účinky *ex tunc*. Daňový řád by podle ní v případě účinků *ex nunc* nehovořil o tom, že se zajišťovací příkaz stává neúčinným, aniž by určil okamžik, kdy takový následek nastává. Naopak by zákonodárce užil jiné formulace, jako např. že se stává *neúčinným uplynutím této lhůty* nebo *od tohoto momentu*. Podle stěžovatelky v její prospěch hovoří i obecná právní zásada *in dubio mitius*, jež žádá v situaci, kdy § 168 odst. 1 daňového řádu okamžik pozbytí účinnosti nenormuje, upřednostnit výklad ve prospěch daňových subjektů, tedy že zajišťovací příkazy pozbývají účinnosti již od momentu jejich vydání. Konečně stěžovatelka poukazuje i na shora zmíněné teleologické pojetí úroků hrazených správcem daně, jež je podle ní v rozporu s výkladem předpokládajícím *ex nunc* zánik účinnosti. Z pohledu stěžovatelky je v právním státě nepřipustné, aby orgány veřejné správy mohly takto závažně postihnout majetkovou sféru podnikatelského subjektu, aniž by následně nebyly za to shledány odpovědnými.

[17] V situaci, kdy daňový řád výslovně neupravuje úrok hrazený správcem daně za jeho pochybení, jež mělo za následek neúčinnost zajišťovacích příkazů, je podle stěžovatelky namísto analogicky použít ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu upravující úrok z neoprávněného jednání správce daně, jelikož jak krajský soud sám poznamenává, některé účinky zrušení zajišťovacího příkazu a pozbytí jeho účinnosti jsou obdobné. Krajský soud podle ní nemá pravdu, pokud odmítá analogii poukazem na to, že by to vyžadovalo rozšířený výklad § 254 daňového řádu a ještě k tomu redukci sankce jen na úroky ode dne pozbytí účinnosti. V situaci absence normy je analogie potřebná a s ohledem na výše předestřené argumenty ani není důvodu úročení nenavázat již na den úhrady zajišťovacích příkazů.

[18] Stejně tak podle stěžovatelky nemůže obstát závěr krajského soudu, že jí nenáleží dvojnásobný úrok za celou dobu exekučního řízení, neboť i ten je založen na nesprávném a nevysvětleném závěru, že neúčinnost zajišťovacích příkazů nastala jen do budoucna (*ex nunc*). Závěry krajského soudu podle ní vychází z nesprávného restriktivního výkladu slovního spojení, že *bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně*, v § 254 odst. 2 daňového řádu, při němž krajský soud vůbec nezohledňuje, že stěžovatelka byla negativním účinkům exekučního řízení vystavena od jeho samého počátku. Týká se to i částky uhrazené sesterskou společností WPA Facility, neboť k její úhradě došlo vynuceně jen proto, aby se stěžovatelka v co nejširší možné míře vyhnula negativním důsledkům spojeným s exekučním řízením. I přes formální dobrovolnost takové úhrady se tak fakticky jedná o peněžní prostředky vymožené v souvislosti se zahájenou daňovou exekucí.

[19] Pod pojem neoprávněného vymáhání je přitom podle stěžovatelky třeba podřadit nejen aktivní exekuční činnost správce daně, nýbrž i následné zadržení těchto prostředků na účtu správce daně, jelikož i to na stěžovatelku negativně dopadalo. Vymáhání je nerozlučně spjata s následným zadržováním vymožených finančních prostředků, jehož nezákonnost byla potvrzena prvním rozsudkem, a proto by stěžovatelka měla mít nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu i v období po 8. 4. 2017, jež je s nezákonnou činností žalovaného spojeno zcela nesporně. Opačný výklad stěžovatelku jakožto poctivý daňový subjekt zřetelně diskriminuje, neboť méně solventní podnikatelský subjekt, který by (třeba i v důsledku úmyslného vyvedení peněžních prostředků) nedokázal na tak vysokou sumu zajištěné daně reagovat, by mohl čelit exekuci i po zániku účinnosti

zajišťovacích příkazů a oproti stěžovatelce, která se snažila splnit všechny požadavky žalovaného, by v intencích výkladu krajského soudu dvojnásobný úrok získal. Výklad krajského soudu tak podle stěžovatelky motivuje daňové subjekty k nespolupráci se správcem daně, což je nesmyslné. Závěr o neoprávněnosti vymáhání je podle stěžovatelky dán jak v případě nezákonnosti zajišťovacích příkazů, tak v případě jejich neúčinnosti.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že plně respektoval závěry prvního rozsudku a za celou dobu deklarovaného nezákonného zásahu stěžovatelce přiznal a vyplatil úrok z vratitelného přeplatku. Naopak stěžovatelce nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť základní podmínkou pro jeho přiznání je nezákonnost rozhodnutí. Krajský soud v prvním rozsudku dospěl k tomu, že zajišťovací příkazy se staly podle § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými, ale nebyla konstatována jejich nezákonnost, ostatně zajišťovací příkazy nebyly podrobeny soudnímu přezkumu. Žalovaný poukazuje na to, že období od 28. 1. do 22. 3. 2017 bylo ovšem zkoumáno ve druhém rozsudku k žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podané stěžovatelkou, kterou krajský soud zamítl a uzavřel při tom, že nezjistil, že by v tomto období žalovaný zadržoval stěžovatelce finanční prostředky nezákonně. Důvody pro vydání zajišťovacích příkazů podle krajského soudu trvaly až do 22. 3. 2017, žádný z argumentů předkládaných stěžovatelkou nebyl shledán důvodným a kasační stížnost stěžovatelky byla následně zamítnuta.

[21] V souladu s tvrzením stěžovatelky je třeba na projednávanou věc podle žalovaného nahlížet komplexně, a to v celkovém souhrnu na sebe navazujících postupů směřujících k zajištění daně. Žalovaný je povinen konat v souladu se zásadami zákonnosti a rovnosti upravenými v § 5 odst. 2 a § 6 odst. 1 daňového řádu. V tomto smyslu žalovaný poukazuje na to, že nezákonnost provádění daňové exekuce nebyla stěžovatelkou nikdy namítána a ani soudem shledána. Doba provádění exekuce zcela zastavené dne 3. 2. 2017 nespadá do období nezákonného zásahu vymezeného prvním rozsudkem, ale do období, kdy byly zajišťovací příkazy druhým rozsudkem shledány souladnými se zákonem. Zohledněním tíživé situace daňového subjektu při stanovení typu úroku a jeho výpočtu, jak to prosazuje stěžovatelka, by se žalovaný dostal mimo zákonný rámec a porušil by tím zásadu rovnosti, jíž je vázán. Nadto podle něj neobstojí ani tvrzení stěžovatelky, že kvůli zajištění finančních prostředků nemohla disponovat 21 miliony korun, jelikož částka 14 489 690 Kč byla uhrazena z prostředků WPA Facility – touto částkou stěžovatelka nemohla disponovat ani před samotným zajištěním.

[22] Žalovaný se ohrazuje též proti tvrzení stěžovatelky o flagrantním nedodržení zákonné lhůty či liknavosti, neboť připomíná, že pouze vycházel z prvotního výslovného tvrzení původního zástupce stěžovatelky, že se z její strany o odvolání proti zajišťovacím příkazům nejedná. Celá situace byla s konečnou platností posouzena až prvním rozsudkem dne 26. 10. 2022.

[23] V dané věci není podle žalovaného přiléhavé ani použití zásady *in dubio pro mitius*, neboť žalovaný neměl pochybnosti o určení typu úroku (z vratitelného přeplatku) a o tom, že náleží ode dne následujícího po uplynutí 15denní lhůty pro vrácení přeplatku do dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření DPH z částky 21 059 920 Kč. Jen pro úplnost pak žalovaný podotkl, že v přezkumném řízení byla později po vydání napadeného rozhodnutí částka vyměřené daně snížena, v návaznosti na což stěžovatelce dodatečně

pokračování

vyplatil (popř. započel) úrok z nesprávně stanovené daně ve výši 8 558 145 Kč. Krajský soud též podle žalovaného správně poukázal na to, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu stěžovatelce nenáležel, jelikož se nejednalo o neoprávněné vymáhání.

[24] Podáním ze dne 16. 4. 2024 stěžovatelka sdělila, že v reakci na vyjádření žalovaného již nebude do řízení vnášet další argumenty a pouze odkázala na svou dosavadní argumentaci.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[26] Společným jmenovatelem stěžovatelčiny argumentace je prosazování závěru, že žalovaný její finanční prostředky v období od 28. 1. do 22. 3. 2017 zadržoval a též exekučně vymáhal nezákonně, k čemuž předkládá bohatou polemiku. Pomíjí však, že žalovaný po právní moci druhého rozsudku (ze dne 5. 1. 2021) bez podstatné změny skutkových či právních okolností již v zásadě nebyl oprávněn dát jí za pravdu.

[27] Podle § 54 odst. 6 s. ř. s. *je výrok pravomocného rozsudku závazný pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a pro orgány veřejné moci*. Závaznost výroku se vztahuje na všechny orgány veřejné moci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, č. j. 9 As 73/2010-138). Výrok prvního i druhého rozsudku krajského soudu byl tedy závazný pro stěžovatelku, daňové orgány (včetně žalovaného), pro krajský soud při posuzování nynější žaloby a je závazný rovněž pro Nejvyšší správní soud. Orgány veřejné moci by totiž zásadně měly tytéž skutkové či právní otázky hodnotit shodně, to ostatně plyne již ze zákazu libovůle, jenž je klíčovou součástí pojmu materiálního právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy).

[28] Výrok je přitom třeba vykládat v návaznosti na odůvodnění rozsudku. Závazný výrok druhého rozsudku spolu s jeho nosnými důvody činí podstatnou část námitek, které stěžovatelka vznáší, irelevantními. Stejně jako žalovaný musel respektovat, že zadržování finančních prostředků stěžovatelky v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 bylo nezákonné (první rozsudek), a proto jí byl povinen bez další diskuse vyplatit úrok z vratitelného přeplatku, musí stěžovatelka (i žalovaný a soudy projednávající nynější žalobu) respektovat nosné důvody zamítavého výroku druhého rozsudku, podle nichž následné pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů dne 23. 3. 2017 nemohlo mít vliv na zákonnost zadržení finančních prostředků v předchozím období od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017 (tedy jinými slovy, že pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů mělo účinky *ex nunc*). Žalobní argumentaci tvrdící nezákonnost zadržování finanční prostředků stěžovatelky v tomto období totiž vyvrací závazný pravomocný výrok rozsudku. I kdyby tedy snad právní úprava byla v jiných případech vyložena jinak, v případě stěžovatelky zavázané pravomocným výrokem soudu by to již nebylo možné v tomto konkrétním případě promítnout (obdobně též viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2022, č. j. 6 As 237/2021-56).

[29] Uvedené závěry přitom nijak nekrátí stěžovatelku na jejích procesních právech. Stěžovatelka měla bezpochyby prostor proti druhému rozsudku brojit argumenty vznášenými v nynější kasační stížnosti, o své vůli však takové argumenty tehdy Nejvyššímu správnímu soudu nepředložila a její kasační stížnost byla zamítnuta. V nyní předkládané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud neidentifikoval žádný argument, jenž by (např. z časových či procesních důvodů) nebyl stěžovatelce k dispozici v době, kdy podávala kasační stížnost proti druhému rozsudku. Nedošlo-li k podstatné změně rozhodných skutkových a právních okolností případu, což stěžovatelka netvrdí, nezbyvá jí nyní než respektovat nosné důvody a výrok druhého rozsudku. Těmi je ostatně, jak již bylo zmíněno, ve smyslu § 54 odst. 6 s. ř. s. vázán i Nejvyšší správní soud jakožto orgán veřejné moci, jelikož nyní již není jeho úkolem přezkoumávat zákonnost druhého rozsudku. Pokud by Nejvyšší správní soud postupoval jinak, otevřel by tím prostor pro obcházení zákonem stanovené lhůty (§ 106 s. ř. s.), v níž stěžovatelka mohla uplatnit důvody kasační stížnosti proti druhému rozsudku.

[30] Z druhého rozsudku jsou tedy pro rozhodování Nejvyššího správního soudu podstatné tyto nosné úvahy, jimiž je vázán: „Vzhledem k tomu, že podle samotné žalobkyně měla lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 22. 3. 2017, nemohlo mít následné (hypotetické) pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů dne 23. 3. 2017 vliv na zákonnost na zákonnost zadržení v předchozí rozhodné době (od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017), která je předmětem rozhodnutí soudu. Jinými slovy, lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu podle tvrzení samotné žalobkyně v rozhodné době ještě neuplynula, tudíž neúčinnost zajišťovacích příkazů z titulu § 168 odst. 1 daňového řádu v rozhodném období nemohla nastat (bod 52). Soud shrnuje, že zajišťovací příkazy v rozhodné době či před ní nepozbyly z důvodů uvedených v žalobě účinnosti podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Dále důvody pro trvání zajištění daně vymezené v odůvodnění zajišťovacích příkazů v rozhodné době ani před ní z důvodů uvedených v žalobě nepominuly a žalovanému tedy nevznikla povinnost rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu. Soud tak nezjistil, že by žalovaný nezákonně zadržoval od 28. 1. 2017 do 22. 3. 2017 žalobkyni finanční prostředky ve výši 21 060 920 Kč, zajištěné zajišťovacími příkazy (bod 72).

[31] Těmito závěry se zjevně cítil vázán i krajský soud, když na ně v napadeném rozsudku odkázal. Nebylo tedy jeho povinností tyto závěry, z nichž vyplývá, že zajišťovací příkazy pozbyly účinnosti toliko s účinky *ex nunc*, znovu a lépe zdůvodňovat. Nelze proto akceptovat námitku stěžovatelky, že v této záležitosti je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Pokud má za to, že tyto důvody nejsou dostatečně vymezeny v odkazovaném druhém rozsudku, měla na to poukázat v kasační stížnosti směřované proti němu. Při vydání nyní napadeného rozsudku již krajskému soudu postačovalo pouze upozornit na svou vázanost závěry druhého rozsudku.

[32] Z výše citovaných závěrů druhého rozsudku je tedy zřejmé, že i když nelze pochybovat o tom, že zajištění finančních prostředků stěžovatelky negativně dopadlo do její majetkové sféry, Nejvyšší správní soud je v nynějším řízení již povinen vycházet z toho (stejně jako to bylo povinností žalovaného a krajského soudu), že se tak dělo v souladu se zákonem v situaci, kdy jí hrozil významný doměrek na DPH a žalovaný oprávněně v návaznosti na probíhající přeměnu spojenou s vyčleněním významných majetkových hodnot do sesterské společnosti WPA Facility přistoupil k zajištění dosud nestanovené daně. Zajištění částky 21 060 920 Kč žalovaný v souladu se zákonem realizoval též nařízením

pokračování

daňové exekuce, která byla v plném rozsahu po vymožení stanovené částky zastavena již dne 3. 2. 2017. Žalovaný přitom neměl důvod zajištění ukončit a tento stav, kdy žalovaný oprávněně zadržoval částku 21 060 920 Kč na úhradu daně, jejíž stanovení předpokládal, trval až do 22. 3. 2017. Teprve dne 23. 3. 2017 v důsledku neúčinnosti zajišťovacích příkazů z důvodu včasného neprojednání odvolání vznikla (jak potvrzuje druhý rozsudek) žalovanému povinnost zajištěné částky vrátit do 15 dnů, a to i bez žádosti, jak to stanoví § 168 odst. 3 věta poslední daňového řádu.

[33] Kromě toho nelze přehlížet, že § 75 odst. 1 s. ř. s. krajskému soudu, a tedy i Nejvyššímu správnímu soudu ukládá při přezkoumání rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. To v tomto případě znamená, že do posouzení argumentace stěžovatelky nelze promítat informaci, že později po vydání napadeného rozhodnutí došlo v přezkumném řízení k podstatnému snížení doměřené daňové povinnosti stěžovatelky. Žalovaný mohl při svém rozhodování vycházet pouze z toho, že stěžovatelce ve výsledku byla pravomocně doměřena daňová povinnost ve výši 21 808 655 Kč, tj. ve výši přesahující platební povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy.

[34] Z tohoto pohledu tedy situaci stěžovatelky lze popsat tak, že žalovaný jí v průběhu doměřovacího řízení v souladu se zákonem uložil povinnost zajistit částku úměrnou (nepřevyšující) výsledné dani a tuto platební povinnost též v souladu se zákonem vymohl a takto získané finanční prostředky oprávněně držel. Následně však v důsledku specifické procesní situace vyvolané důvěrou žalovaného v jednání zástupce stěžovatelky překračující rámec udělené plné moci se staly zajišťovací příkazy neúčinnými. Žalovaný následkem toho pozbyl právo zajištěné finanční prostředky stěžovatelce zadržovat a uplynutím 15denní lhůty pro vyplacení takto vzniklého vratitelného přeplatku i bez žádosti stěžovatelky již počínaje dnem 23. 3. 2017 zadržoval zajištěné prostředky neoprávněně. Teprve nabytím právní moci rozhodnutí ze dne 20. 7. 2020 o odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům se právo žalovaného na držení zajištěných peněžních prostředků v plné výši obnovilo.

[35] Při nahlížení z této perspektivy je patrné, že v daném případě (pohledem skutečností známých ke dni 20. 2. 2023, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí) nedošlo k nezákonnému stanovení daně a na daný případ nedopadá judikatura Soudního dvora Evropské unie týkající se podmínek, za nichž má být vrácena neprávem vybraná daň, resp. neoprávněně zadržený odpočet. Pohledem okolností známých k datu vydání napadeného rozhodnutí totiž žalovaný vydáním zajišťovacích příkazů jen dosáhl stavu, který odpovídal (resp. ani nedosahoval) tomu, jak měla stěžovatelka DPH uhradit (resp. v jakém rozsahu byla oprávněna požadovat vyplacení nadměrných odpočtů), pokud by daň přiznala v souladu se zákonem. Otázku vlivu snížení doměrku daně (zvýšení nadměrného odpočtu považovaného za oprávněný) bylo možné řešit samostatným rozhodnutím o úroku teprve až po změně rozhodnutí ze dne 20. 7. 2020 v přezkumném řízení, k níž došlo až v roce 2023. Při vydání napadeného rozhodnutí, a tedy i napadeného rozsudku se tato skutečnost nemohla nijak projevit.

[36] Podle § 254 odst. 1 věty první 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 (důraz doplněn Nejvyšším správním soudem).

[37] Pokud jde o otázku, zda je namístě v případě neúčinnosti zajišťovacího příkazu přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, anebo úroku z vratitelného přeplatku, v první řadě podle Nejvyššího správního soudu vyvstávají jisté pochybnosti již z toho, že nárok na požadovaný úrok stěžovatelka odvozuje z neúčinnosti zajišťovacího příkazu, jenž není rozhodnutím o stanovení daně (tedy rozhodnutím vydávaným v nalézací rovině), nýbrž rozhodnutím vydávaným v rovině platební. To plyne již ze systematického zařazení institutu zajištění daně v hlavě V daňového řádu věnované placení daní, zatímco stanovení daně daňový řád upravuje v hlavě IV věnované nalézacímu řízení. V době vydání napadeného rozhodnutí nelze ve stěžovatelčině případě identifikovat žádné rozhodnutí o stanovení daně, jež by bylo pro nezákonnost či nesprávný úřední postup zrušeno, změněno, prohlášeno za nicotné anebo (pokud by byl akceptován analogický výklad stěžovatelky) jež pozbylo účinnosti.

[38] Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2020 byly změněny pouze dodatečné platební výměry, avšak na ty stěžovatelka nepoukazuje, a nadto touto změnou stanovená daň neklesla pod výši zadržovaných finančních prostředků, takže v této souvislosti chybí částka uhrazená na základě takto změněného rozhodnutí, nehledě na to, že daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které případně uhradil v období mezi vydáním platebního výměru a rozhodnutím o odvolání. Platební povinnost je totiž v důsledku konstrukce zákona odložena až do doby nabytí právní moci platebního výměru (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37).

[39] Pravdou je, že s účinností od 1. 1. 2021 již § 254 odst. 1 písm. c) a 2 písm. c) daňového řádu výslovně počítá s přiznáváním úroku z nesprávně stanovené daně i v případech částek uhrazených na základě nezákonného či nicotného zajišťovacího příkazu. V případě stěžovatelky však finanční prostředky původně zadržené na základě zajišťovacích příkazů byly započteny na stanovenou daň ještě v roce 2020 a v souladu s přechodným ustanovením čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se tato pozdější úprava na období úročené do 31. 12. 2020 nevztahuje.

[40] Judikatura navíc potvrzuje, že pokud byl zajišťovací příkaz v soudním přezkumu shledán zákonným, úrok z neoprávněného jednání správce daně (nesprávně stanovené daně) nelze přiznat nejen z důvodu, že zajišťovací příkaz byl zákonný, ale i proto, že ve hře není daň, nýbrž „zajištěná částka“. Jestliže na vydání zajišťovacího příkazu navazuje pravomocné stanovení daně, které bylo později prohlášeno za nesprávné, úrok lze typicky přiznat až od okamžiku právní moci platebního výměru, který byl později zrušen či prohlášen za nezákonný, nikoliv již od okamžiku vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2024, č. j. 9 Afs 111/2024 - 38, nebo ze dne 21. 10. 2024, č. j. 8 Afs 186/2023 - 48). Stěžovatelka se však svou žalobou domáhá přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně již od vydání zajišťovacích příkazů, což není možné.

pokračování

[41] V tomto směru neobstojí ani argument stěžovatelky tím, že by odvolací orgán mohl před zrušením zajišťovacích příkazů preferovat nečinnost, aby se vyhnul povinnosti platit úrok z neoprávněného jednání správce daně. O takové variantě lze uvažovat teprve v souvislosti s úrokem z nesprávně stanovené daně v poměrech daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, přičemž taková představa také pokulhává, jelikož v tomto znění již není zmíněný úrok podmíněn zrušením, změnou či prohlášením nicotnosti zajišťovacích příkazů, nýbrž jejich prostou nezákonností, jejíž deklarace lze u neúčinných zajišťovacích příkazů dosáhnout zásahovou žalobou. Nečinnost odvolacího orgánu tak mění jen procesní postup vedoucí k prosazení požadavku na úrok z nesprávně stanovené daně, ale neumožňuje správci daně se jeho přiznání vyhnout.

[42] V nynějším případě sice nebyly zajišťovací příkazy shledány zákonnými cestou zamítnutí odvolání a následně žaloby na zrušení odvolacího rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se staly ze zákona neúčinnými dříve, než bylo o opravném prostředku rozhodnuto. To však neznamená, že by se stěžovatelka nemohla domoci určení jejich nezákonnosti. Jak dokazuje i procesní postup v její věci, nejen rozřešení sporu o to, zda jsou zajišťovací příkazy neúčinné, ale i posouzení otázky, zda byly vydány v souladu se zákonem a zda nenastaly důvody pro dřívější ukončení jejich účinnosti, bylo možné dosáhnout i v tomto případě, kdy o odvolání proti nim vůbec rozhodnuto nebylo, a to cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Právě touto cestou bylo v důsledku zamítnutí stěžovatelčiny zásahové žaloby druhým rozsudkem postaveno najisto, že zajišťovací příkazy byly zákonné. V takové situaci ovšem nebylo možné stěžovateli přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a s ohledem na pravomocné doměření vyšší než zajištěné daňové povinnosti, by jí nebylo možné přiznat ani úrok z nesprávně stanovené daně podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021, kdyby byla aplikovatelná.

[43] Nadto lze podotknout, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu se od úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu liší v podstatě jen okamžikem počátku úročení, ale ne sazbou tohoto úroku ani datem ukončení úročení. Protože představu stěžovatelky o datu počátku tohoto úročení by v tomto případě v důsledku vázanosti druhým rozsudkem žalovaný ani krajský soud do svých úvah nemohli promítnout, i kdyby přiznávaný úrok měl být úrokem z neoprávněného jednání správce daně, dopad do právní sféry stěžovatelky by se v tomto případě u obou variant úroku prakticky nijak nelišil.

[44] Také z hlediska možnosti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu nelze dát stěžovateli za pravdu. 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.*

[45] Zcela neakceptovatelná je argumentace stěžovatelky, která ztotožňuje s neoprávněným vymáháním i samotnou držbu vymožených prostředků žalovaným a dovolává se aplikace § 254 odst. 2 daňového řádu i na období, kdy již daňová exekuce byla zcela zastavena. Takový výklad by zcela rozmělnil definiční hranice jednotlivých typů úroků, které daňový řád přiznává daňovým subjektům, jež byly negativně dotčeny aktivitou

či naopak pasivitou správce daně. Smyslem úroku z neoprávněného vymáhání daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu je odškodnit daňový subjekt za obzvláště intenzivní dotčení jeho právní sféry v důsledku vynuceného zbavení jeho majetkových prostředků, jež se jej dotýká nejen v majetkové rovině, ale např. i v rovině reputační zmiňované stěžovatelkou, avšak jen po dobu, kdy takový zásah bezprostředně trvá, nikoliv i za dobu, kdy mohou přetrvávat jeho důsledky. Tento úrok proto náleží jen za dobu probíhající daňové exekuce, což plyne přímo z textu § 254 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že počátek období, za které náleží úrok dle odst. 2, je určen zahájením exekuce a jeho konec ukončením exekuce, např. jejím provedením či zastavením, potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40.

[46] V tomto směru navíc nelze přisvědčit ani argumentu stěžovatelky o nerovném zacházení mezi solventními a nesolventními subjekty. Jelikož je důvodem přiznání zvýšeného úroku nezákonné vystavení daňového subjektu daňové exekuci, pak je zcela logické, že daňový subjekt, který daňové exekuci vystaven není, protože zajišťovacím příkazem stanovenou částku uhradí, anebo je jí vystaven po kratší dobu, na takový úrok nemá nárok, popř. jej má jen v menším rozsahu. Jde o nesrovnatelné situace.

[47] Za samotné nezákonné zadržování vymožených finančních prostředků sice daňovému subjektu náleží úrok, ale jde právě o úrok z vratitelného přeplatku, který byl stěžovatelce napadeným rozhodnutím přiznán, nikoliv úrok z neoprávněného vymáhání ve dvojnásobné výši.

[48] Exekuční řízení v případě stěžovatelky prokazatelně skončilo dne 3. 2. 2017 a poté již přetrvávaly pouze jeho následky v podobě zadržování finančních prostředků žalovaným. Na toto období již § 254 odst. 2 daňového řádu nelze vztáhnout a s ohledem na závěry druhého rozsudku o zákonnosti zadržování těchto prostředků až do dne 22. 3. 2017 na ně nelze uplatnit ani úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tak na období po 23. 3. 2017 (konkrétně od 8. 4. 2017) správně vztáhl úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož sazba je shodná s úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[49] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 - 53, dále vyplývá, že neoprávněnost vymáhání ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu 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.

[50] V případě stěžovatelky nebylo k datu vydání napadeného rozhodnutí zjištěno, že by byla vymáhaná částka stanovena nesprávně. Druhým rozsudkem také bylo postaveno najisto, že žalovaný po celé období, po které daňová exekuce probíhala (a i poté až do 22. 3. 2017), držel finanční prostředky stěžovatelky oprávněně, stejně jako to, že exekuční titul (zajišťovací příkaz) byl vydán a až do uplynutí lhůty pro projednání odvolání zůstal účinný v souladu se zákonem. Pak je ovšem i logické, že pro realizaci okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů bylo namístě vydat exekuční příkazy. Stěžovatelka ostatně nijak konkrétně neargumentuje v tom směru, že by snad rozsah a počet vydaných exekučních příkazů byl nepřiměřený či že by daňová exekuce probíhala po delší dobu, než bylo pro vymožení částky zajištění nezbytné. Z argumentů předkládaných

pokračování

stěžovatelkou nezákonnost exekučních příkazů, stejně jako na jejich základě založeného vymáhání nevyplyvá. Lze též připomenout např. závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2018, č. j. 6 Afs 30/2018-66, že na zákonnost exekuce nemůže mít zpětně vliv, že zanikla účinnost zajišťovacího příkazu (byť v tehdejších případech v důsledku stanovení daně).

[51] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že si je vědom toho, že vydání zajišťovacího příkazu může mít mnohdy zásadní negativní dopady do majetkové sféry daňového subjektu, a to i v případech, kdy správce daně postupuje v souladu se zákonem. Je však třeba zdůraznit, že vydáním zajišťovacího příkazu správce daně pouze realizuje jemu svěřenou zákonnou pravomoc, přičemž pokud ji realizuje zákonným způsobem, a to včetně navazující daňové exekuce, ve vztahu k daňové povinnosti v zákonné výši, není důvodu a ani zákon za tímto účelem neobsahuje žádné ustanovení, na základě kterého by bylo možné daňovému subjektu přiznat úrok či jinou paušální náhradu za s tím spojené zadržení peněžních prostředků na základě zajišťovacího příkazu. Důsledky zjištění, že zčásti se výkon této pravomoci dotýkal vyšší než zákonu odpovídající daňové povinnosti, lze promítnout teprve až do rozhodnutí o úroku, která následují poté, co došlo ke změně výše původně stanovené daně. Skutečnost, že žalovaný zadržoval finanční prostředky stěžovatelky i poté, co se staly zajišťovací příkazy neúčinnými, je pak stěžovatelce nahrazena úrokem z vratitelného přeplatku.

IV.

Závěr a náklady řízení

[52] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami namítanými stěžovatelkou, přičemž neshledal ani jiné vady, k nimž by byl Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z moci úřední. Kasační stížnost tudíž není důvodná, a proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítnuta.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Úspěšnému žalovanému pak žádné náklady nad rámec výkonu běžné úřední činnosti nevznikly. Ve výsledku tedy nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. června 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu