



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**, se sídlem Ostrovačická 1, Brno, zast. JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2021, čj. 35598/21/5100-41453-711866, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, čj. 62 Af 52/2021-65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, čj. 62 Af 52/2021-65, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá otázkou použitelnosti existující judikatury k otázce výše úroků z neoprávněně zadržovaných finančních prostředků (správce daně zde zadržoval prostředky na základě exekučních příkazů navázaných na zákonné zajišťovací příkazy). Předmětem sporu je zde i dílčí nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

I. Vymezení věci

[2] Spor se týká daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Správce daně doručil žalobkyni dne 3. 11. 2014 zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň (§ 168 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění před 1. 1. 2021). Hned druhý den, 4. 11. 2014, vydal exekuční příkaz (právě na základě uvedených zajišťovacích příkazů) a byla zahájena daňová exekuce na částku 52 819 355 Kč. Správce daně od žalobkyně vymohl stržením z jejího bankovního účtu dne 29. 1. 2015 částku 30 654 005,36 Kč a dne 28. 7. 2015

částku 193,13 Kč. Žalobkyně se proti zajišťovacím příkazům bránila nejprve odvoláním u žalovaného, poté u správních soudů. Po „prvním kole“ soudního řízení, ve kterém Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil kvůli procesním nedostatkům (rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016-58), zajišťovací příkazy v soudním přezkumu obstály. Žaloba i kasační stížnost žalobkyně byly zamítnuty (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2017, čj. 62 Af 21/2015-157, rozsudek NSS ze dne 17.8.2017, čj. 2 Afs 74/2017-46). Zajišťovací příkazy proto byly vydány zákonně.

[3] Správce daně poté přistoupil k zjištění a doměření daně z příjmů žalobkyně. Vydal dodatečný platební výměr ze dne 21. 8. 2015, čj. 3362898/15/3004-51522-702331, kterým jí doměřil daň ve výši přibližně 30 milionů Kč. Žalobkyně se i proti tomuto rozhodnutí bránila odvoláním, žalovaný jej však rozhodnutím ze dne 24. 6. 2016, čj. 28400/16/5200-11431-706012, zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Krajský soud v Brně však k žalobě žalobkyně toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, čj. 62 Af 81/2016-106, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ten se proti tomu bránil kasační stížností, s níž ale neuspěl (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63). Proto žalovaný vydal nové rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16.9.2020, čj. 33894/20/5200-11431-706012. Daňovou povinnost stanovil v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně, z původně zajištěné částky tedy žádná daň z příjmu žalobkyně placena nebyla.

[4] Žalobkyni v důsledku toho vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (úrok z peněz, které jí byly zadržovány nad rámec nakonec stanovené daně). Správce daně (Finanční úřad pro Jihomoravský kraj) jí rozhodnutím ze dne 5. 11. 2020, čj. 4282674/20/3004-51522-712506, přiznal úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu v celkové výši 23 105 598 Kč.

[5] Žalobkyně se proti takto vypočítané výši úroku bránila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně tvrdila, že jí měl být přiznán zvýšený úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu již od okamžiku vydání exekučního příkazu vydaného na základě zajišťovacího příkazu, tedy od 4. 11. 2014. Žalovaný naopak uzavřel, že žalobkyni náleží pouze základní úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Úrok proto počítal od 28. 8. 2015.

II. Rozsudek krajského soudu

[6] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Brně, který jí shora označeným rozsudkem vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Spor podle krajského soudu spočíval v tom, zda má žalobkyně dostat zvýšený úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z nadměrně zadržované částky v období již od exekuce na základě zajišťovacího příkazu (od 4. 11. 2014), nebo pouze standardní sazbu podle § 254 odst. 1 daňového řádu od doby splatnosti nesprávně vyměřené daně (od 28. 8. 2015). Sporné tedy bylo, jak vysoký úrok měl být a od kterého momentu se má začít počítat.

[7] Krajský soud shledal dva důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného – jedním byla jeho nezákonnost v klíčové právní otázce (78 odst. 1 s. ř. s.), druhým jeho částečná nepřezkoumatelnost pro nevypořádání odvolací námítky [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

pokračování

[8] K *prvnímu* důvodu krajský soud uvedl, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu slouží jako kompenzace za neoprávněné vymáhání. Co je neoprávněné vymáhání již zákon nedefinuje, lze tím ale myslet protiprávnost či nezákonnost. Oprávněnost zajišťovací exekuce ale nelze zkoumat jen z pohledu toho, zda samotné zajišťovací příkazy obstály jako exekuční tituly v soudním přezkumu. Neoprávněnost vymáhání může být způsobena i nesprávným stanovením daně, která ale byla vymáhána procesně řádně. Kdyby naopak nynější situace nespadala pod § 254 odst. 2 daňového řádu, šlo by o formalistický přístup, který by daňové subjekty rozděloval do dvou skupin jen na základě toho, že u jedné z nich bylo vymáháno už v rámci zajišťovacího řízení a ne později. Zajišťovací příkaz připomíná předběžné opatření – jedná se o mimořádný institut, výrazně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu a cílí na možné budoucí stanovení daně, kterou předstižně zajišťuje. Proto je zajišťovací příkaz neodmyslitelně spjat s osudem daně. Vzhledem k mimořádnosti tohoto nástroje musí správce daně také nést odpovědnost za jeho využití, když se nakonec doměření daně nepotvrdí. Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu se při jeho soudním přezkumu zkoumají jiné podmínky zákonnosti než u samotného stanovení výše daně, z toho důvodu ani v nynějším případě nebyla v rámci předchozího soudního přezkumu zajišťovacích příkazů zkoumána správnost daňové povinnosti. Krajský soud neviděl žádný důvod, pro který by nahlížel jinak na exekuční řízení zahájené na základě zajišťovacího příkazu nebo dodatečného platebního výměru – v obou případech správce daně může do své sféry finanční prostředky získat neoprávněně a daňový subjekt nemohl s prostředky disponovat. Závěru krajského soudu nebrání žádné právní pravidlo z daňového řádu a jiný závěr by odporoval prostému testu obecné a elementární spravedlnosti. Žalobkyni proto náležel úrok z neoprávněného vymáhání (§ 254 odst. 2 daňového řádu) ode dne zahájení exekučního řízení na základě zajišťovacího příkazu.

[9] Krajský soud si byl vědom rozsudku NSS ze dne 20. 2. 2024, čj. 7 Afs 187/2023-24, ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil na stejnou právní otázku opačný názor. Rozhodl se však proti němu postavit vlastní argumentaci.

[10] *Druhý* důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného shledal krajský soud v nepřezkoumatelnosti, jelikož se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně. Správce daně totiž po vydání (později zrušeného) dodatečného platebního výměru vydal další exekuční příkaz na vymožení nedoplatku a úroků z prodlení. Správce daně však nepostupoval podle § 169 daňového řádu, ale další exekuci prováděl, aniž by se jakkoliv odkázal na předchozí exekuci provedenou právě na základě zajišťovacích příkazů. Žalobce v odvolání argumentoval neoprávněností takového postupu, nicméně žalovaný na jeho námitku ani v hrubých rysech nereagoval. Žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě uvedl, že zajištěná částka již tou dobou byla převedena na účet ke splacení zatím nepravomocně stanovené daně, ovšem ze spisu a dokumentů v něm založených nic takového nevyplývá. Krajský soud tedy žalovaného zavázal, aby se v dalším řízení touto námitkou žalobkyně dostatečně vypořádal.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

III.1 Kasační stížnost

[11] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uplatnil v ní dva okruhy kasačních námitek. Ty reflektují i dva zrušující důvody krajského

soudu – první tedy směřuje do nezákonnosti právního závěru ohledně výše úroku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], druhý míří na jinou vadu řízení před krajským soudem, kvůli kterému shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

[12] K **prvnímu okruhu námitek** stěžovatel *zaprvé* uvádí, že zajišťovací řízení slouží jinému účelu než rozhodnutí o stanovení daně. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jsou jiné než pro doměření daně a takové dělení je logické. Pokud by správce daně měl již při zajištění prokazovat všechny skutečnosti jako při stanovení daně, pak by fakticky dvakrát vyměřoval daňovou povinnost. Při vydání zajišťovacího příkazu se zjišťují indicie o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně; může tedy nastat situace, ve které jsou zajišťovací příkazy sice zákonné, přesto pak ale k doměření daně nedojde. Logicky pak nemůže mít správce daně odpovědnost za zpětné „neoprávněné jednání“, pokud dospěje k rozdílnému výsledku ve dvou řízeních, jejichž výsledky nejsou vzájemně podmíněné. Kritérium pro vydání zajišťovacích případů je pouze dostatečně pravděpodobný předpoklad budoucího stanovení daně.

[13] *Zadruhé*, zajišťovací příkaz není provázán s rozhodnutím o stanovení daně. Tento názor již NSS vyslovil nejen v rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-34. Krajský soud uvádí, že zajišťovací příkaz se podobá předběžnému opatření, podobnost ale nijak nevysvětluje a nerozvádí. Pokud měl na mysli, že se jedná o předběžnou úhradu daně, tak se nejedná o přímé plnění budoucí daňové povinnosti. Rozšířený senát NSS již v minulosti v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, dovodil, že zajišťovací příkaz nemá předběžnou povahu vůči rozhodnutí o stanovení daně. Povinnost složit zajišťovací jistotu je samostatná právní povinnost, která byla v rozhodné době upravena v § 168 daňového řádu. Tato povinnost se mohla v čase měnit nebo úplně zaniknout nezávisle na výsledku stanovení daně. Proto nejsou osudy těchto dvou řízení společně provázané a jejich zákonnost spolu nesouvisí. Podle krajského soudu správce daně musí nést odpovědnost za využití tak mimořádného institutu, jakým je zajištění peněz. Tomu se stěžovatel nebrání, pokud se zajištění ukáže být nezákonné. Krajský soud opakovaně uvedl, že je třeba na všechna řízení pohlížet jako na jeden celek, který se nakonec ukázal být nezákonný. Takový právní názor však popírá zákonné vymezení jednotlivých řízení. To dosvědčuje i rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, kde bylo vedeno více exekučních řízení na základě více exekučních titulů a Nejvyšší správní soud přiznal úrok právě jen za to období, ve kterém se ukázal být podkladový exekuční titul nezákonný. Krajský soud pro svůj závěr neměl žádnou oporu v zákoně. Svůj závěr postavil na jen „elementární spravedlnosti“, což ale není dostatečné.

[14] *Zatřetí*, krajský soud překročil rámec soudního přezkumu. Znovu se zabýval otázkou zákonnosti zajišťovacího příkazu a zajišťovací exekuce. Zajišťovací příkaz však bylo samostatně žalovatelné rozhodnutí, žalobkyně jej také v minulosti napadla a jeho zákonnost před soudy obstála. Navazující exekuční příkaz byl také vydán jako samostatné rozhodnutí a také jej žalobkyně mohla před správními soudy napadnout, to ale neudělala. Nebránila se ani později v průběhu zajišťovací exekuce. Obě pravomocná rozhodnutí se v tuto chvíli již těšila presumpci správnosti a krajský soud z toho měl vycházet. Vybočil proto z mezí své přezkumné pravomoci vymezené žalobou o přezkoumání rozhodnutí ve věci úroku za změnu rozhodnutí o stanovení daně, a to v rozporu s rozsudkem čj. 7 Afs 187/2023-34, podle kterého se nelze zabývat zákonností zajišťovacího příkazu v jiném řízení než v řízení o správní žalobě právě proti zajišťovacímu příkazu. Krajský soud navíc úvahy o oprávněnosti

pokračování

zajišťovací exekuce mohl vést jenom v akademické rovině, protože mu nebyl ani předložen spisový materiál, který se zajištění týkal.

[15] *Začtvrté*, krajský soud se neodůvodněně odklonil od právního názoru vysloveného v rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-34. Odůvodnění krajského soudu nebylo přesvědčivé, naopak Nejvyšší správní soud svůj názor formuloval jasně. Krajský soud označil tento rozsudek za ojedinělý, naopak v něm ale sedmý senát shrnul již známé a dlouhodobě zastávané názory. Krajskému soudu byl názor kasačního soudu známý, a i když zde nenastala přímá kasační závaznost, názorový odklon nebyl žádoucí kvůli právní jistotě a předvídatelnosti soudního rozhodování. Krajský soud se s argumentací v rozsudku NSS čj. 7 Afs 187/2023-34 nijak nevypořádal, nezastává k němu žádné stanovisko a jeho názor není postavený na znění zákona, i když jsou si oba případy skutkově velmi blízké. Naopak rozsudky, na které se krajský soud odkazuje, nejsou přílehlavé skutkově ani právně. Závěr krajského soudu stojí v podstatě na jediném argumentu jakési spravedlnosti, ovšem silně nakloněné pouze žalobkyni, a naopak nepoměrně přísné vůči správci daně. Vzhledem k nepřesně určenému datu počátku úročení (viz bod [18] níže), byl navíc úrok stanoven ve vyšší částce, takže žalobkyně byla štědře odškodněna 23 miliony Kč.

[16] *Zapáté*, stěžovatel se domnívá, že krajský soud také špatně určil, že žalobkyni náleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu od vydání exekučních příkazů po vrácení vymožených peněz; špatně tedy určil i dobu úročení. Krajský soud citoval pouze obecná východiska judikatury. Z konkrétních závěrů, jako např. z rozsudků NSS ze dne 15. 7. 2020, čj. 3 Afs 80/2019-126, a ze dne 15. 9. 2023, čj. 10 Afs 78/2022-38, ale vyplývá, že se úrok přiznává pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Uplatnění dvojnásobného úroku za dobu držení exekučně vymožených prostředků je v jasném rozporu s textem § 254 odst. 2 daňového řádu. Dvojnásobný úrok daňovému subjektu náleží pouze za dobu neoprávněné exekuce do jejího skončení. U exekuce formou přikázání pohledávky z bankovního účtu, znamená ve vztahu ke každé vymožené částce do jejího připsání správce daně. Na to by navazovalo úročení úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu za neoprávněné držení peněžních prostředků. Pokud jde o odškodnění stavu, kdy daňový subjekt pozbývá své prostředky a ty drží správce daně, není důvodu dobu, kdy daňový subjekt prostředky nedisponuje, úročit dvojnásobně pouze na základě faktu, že úhradě daně předcházelo exekuční řízení. U žalobkyně byla zajišťovací jistota vymáhána pouze exekučním příkazem ze dne 4. 11. 2014, čj. 3957571/14/3004-80542-708534. Daňová exekuce na základě tohoto zajišťovacího příkazu mohla trvat nejpozději do vyplacení peněžních prostředků připsaných na exekučně postižený bankovní účet do 6 měsíců od právní moci exekučního příkazu, jak plyne z § 190 odst. 2 daňového řádu, o čemž se žádné rozhodnutí nevydává. Vzhledem k tomu, že správce daně po téměř třech měsících obdržel prostředky odpovídající zůstatku bankovního účtu účastníka řízení a po téměř devíti měsících pak ještě jednu marginální platbu, je zřejmé, že k okamžiku vydání a oznámení dodatečného platebního výměru tato zajišťovací exekuce neprobíhala.

[17] Ve **druhém okruhu námitek** stěžovatel *zaprvé* přiznává, že jeho rozhodnutí bylo v části o exekučním příkazu vydaném po dodatečných platebních výměrech strohé, nicméně nebylo nepřezkoumatelné. Vzhledem k právnímu závěru krajského soudu by vypořádání odvolací námítky poukazující na exekuční příkaz ze dne 2. 10. 2015, čj. 3678587/15/3004-80542-708301, na řešení věci nic nezměnilo. Jestliže měla žalobkyně dostat dvojnásobný úrok již od zahájení zajišťovací exekuce, neměly úkony, které proběhly v mezidobí, žádný

význam. Současně tento exekuční příkaz neměl žádný vliv ani na úrok, který vypočítal stěžovatel, protože jeho pomocí správce daně nic nevymohl. Vymožená částka na základě exekučního příkazu z 2. 10. 2015 byla přesně 0 Kč, což mezi stranami není sporné. I pokud by tedy tato exekuce byla neoprávněná a z jejího provedení by náležel žalobkyni (dvojnásobný) úrok, ten by byl stále 0 Kč. Pokud by tento nedostatek měl být jediným důvodem zrušení napadeného rozhodnutí, na majetkové ani právní situaci žalobkyně by to nic nezměnilo. Celé odvolání žalobkyně i jeho doplnění byly postavené na tom, že úrok jí má být přiznán již od nařízení zajišťovací exekuce a exekuční příkaz ze dne 2. 10. 2015 je zmíněn pouze jednou, a to navíc jen okrajově. Zmínka o dalším exekučním příkazu měla pouze dosvědčovat, že bylo na žalobkyni vymáháno.

[18] Stěžovatel se *zadruhé* věnuje tomu, že podle krajského soudu ve spise nebyly podklady o převedení vybrané zajišťovací jistoty na úhradu doměřené daně. K převedení nicméně dochází přímo ze zákona, jak potvrzuje i judikatura, a žalovaný tedy nemusel učinit žádný úkon, aby k němu došlo. Přesun peněžních prostředků je jen otázkou vnitřní organizace evidence daní a nijak neovlivňuje nárok na úrok (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41). Stěžovatel proto neví, jaké další podklady krajský soud ve spise postrádal a ani k jejich doplnění nevyzval. Den splatnosti dodatečného platebního výměru byl určen jako den jeho doručení (ještě před rozsudkem NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26), od toho dne tedy správce daně převedl peníze na osobní daňový účet žalobkyně. Jestliže měl krajský soud stěžovateli něco vytknout, tak to bylo určení počátku úročení od dřívějšího data, než které určil rozsudek čj. 6 Afs 399/2017-36, podle něj mělo úročení začít až od momentu pravomocného stanovení daně. V důsledku toho žalobkyně dostala úrok za delší dobu.

III.2 Vyjádření žalobkyně a další vyjádření stěžovatele

[19] **Žalobkyně** nejprve shrnula průběh řízení, názor krajského soudu a obsáhle také svou původní žalobní argumentaci. K vlastní kasační stížnosti uvedla, že nenabízí relevantní argumentaci či judikaturu, která by mohla zpochybnit či vyvrátit závěry napadeného rozsudku. Krajský soud nepřezkoumával zákonnost zajišťovacího příkazu, pouze uvedl, že jeho zákonnost nemá vliv na to, zda má žalobkyně nárok na úrok podle § 254 daňového řádu. Přesto stěžovatel staví těžiště své argumentace opakovaně právě na existenci zajišťovacího příkazu, který je ale nyní už bezpředmětný, protože nařízením exekuce zajištění pozbyl účinků. Co se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, ani zde neuvádí nic podstatného, co by mohlo závěr krajského zpochybnit či vyvrátit, kasační stížnost opět nabízí pouze polemiku. Námitkami žalobkyně se stěžovatel v odvolání opravdu nijak nezabýval. Už jen nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí odůvodňuje jeho zrušení. Od rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-34 se krajský soud odchýlit mohl a svůj postoj dostatečně vyargumentoval. Skutkově i právně nešlo o totožnou situaci, neboť se jednalo o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, v nynějším případě jde o daň z příjmů. Rozsudek čj. 7 Afs 187/2023-34 je právně nekonzistentní právě ohledně otázky výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, odporují si jeho body 33 a 34. Navíc jsou tyto závěry v rozporu s rozsudkem stejného senátu čj. 7 Afs 299/2015-61, ve kterém naopak uzavřel, „že *jestliže byly v rámci exekučního řízení vydány „pouze“ uvedené exekuční příkazy na přikázání pohledávky a částka nebyla vymožena (exekučními příkazy na prodej nemovitých věcí), nelze hovořit o neoprávněném vymáhání.*“

pokračování

[20] **Stěžovatel** se v reakci na vyjádření žalobkyně ohradil proti tomu, že by se jeho argumentace týkala pouze zákonnosti exekučního titulu. Jednalo se jen o jednu z otázek, která měla v kasační stížnosti své místo. Krajský soud a žalobkyně soustavně označují zajišťovací jistotu jako předběžnou úhradu daně, zajišťovací jistota je ale platební povinnost svého druhu. Daňový subjekt ji musí uhradit, pokud správce daně prokáže, že dostatečně pravděpodobně daň doměří v budoucnu. Není to předběžné opatření či záloha. Podle daňového řádu není třeba při vydání zajišťovacího příkazu nutné prokázat budoucí stanovení daně, už vůbec ne na korunu přesně. Správce daně má prokázat s jistou mírou pravděpodobnosti, že bude daň stanovena, ale nemusí ještě ani probíhat nalézací řízení. I při soudním přezkumu je zajišťovací příkaz samostatně přezkoumatelný, takže není předběžným opatřením. Ani tento soudní přezkum není jakýmsi předběžným posouzením zákonnosti, které by bylo méně relevantní. Žalobkyně se mylí, pokud uvádí, že zajišťovací exekuce měla původ v názoru správce daně, který později při meritorním přezkumu neobstál. Právní důvod doměření daně je pro zákonnost zajištění lhotejný. Nešlo o speciální daňové řízení, ale o běžné doměřovací řízení, které obnášelo některé zvláštnosti kvůli propojenosti obchodujících daňových subjektů. Proto musel správce daně provádět rozsáhlé dokazování a využít také pomůcky pro stanovení ceny provedené transakce. Názor a konstrukce správce daně pro zajišťovací řízení byl správný a obstál i v soudním přezkumu. Rozdílná výše následně doměřené daně byla dána právě rozsáhlejším dokazováním. Stěžovatel stále neví, jaká elementární či jiná spravedlnost by byla porušena, pokud správce daně nebude hnán k jakési odpovědnosti za postup v souladu se zákonem. I když žalobkyně s penězi nemohla disponovat, jednalo se zákonné rozhodnutí. Nakonec stěžovatel upozorňuje, že jeho názor podporují i nedávné rozsudky NSS ze dne 21. 10. 2024, čj. 8 Afs 186/2023-48 a čj. 9 Afs 111/2024-38, které řešily téměř stejnou právní otázku.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost je důvodná.

IV.1 Zrušení dodatečných platebních výměrů zpětně nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacích příkazů

[23] Krajský soud především nesprávně uzavřel, že daň byla na žalobkyni vymáhána neoprávněně i zpětně skrze exekuci zahájenou na základě zajišťovacích příkazů. Krajský soud, zjednodušeně řečeno, dovodil, že jakmile se na úplném konci daňového řízení ukáže, že daň nebude třeba doměřit (nebo doměřit daň nižší, než byla zajištěna), stává se celý předcházející proces od úplného počátku neoprávněným. S tímto náhledem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, a to především s ohledem na argumenty, které svědčí oddělení zajišťovacího a doměřovacího řízení pro určení nároku na úrok za neoprávněné jednání správce daně, případně i jejich výše. Konkrétně jde o odlišnou povahu těchto dvou řízení a jejich vzájemnou neprovázanost a o presumpci správnosti pravomocných rozhodnutí a vázanost takovým rozhodnutím.

[24] Z ustálené judikatury týkající se zajišťovacího řízení a nalézacího řízení, ve kterém je nakonec daň stanovena, vyplývá, že se jedná o dvě oddělená řízení. Zajišťovací příkaz se podle § 167 odst. 1 daňového řádu vydá, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi*. Musí být splněny dvě podmínky, aby mohl správce daně vydat zajišťovací příkaz: 1) existují objektivní skutečnosti, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň 2) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz např. rozsudky NSS ze dne 9. 4. 2014, čj. 6 As 38/2014-14, ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27, ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66).

[25] Nalézací řízení, na jehož konci může dojít k doměření daně, probíhá jiným způsobem a je v něm třeba pomocí dokazování dospět k jednoznačnému závěru o konkrétní výši daně. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Při vydání zajišťovacího příkazu správce daně nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2023, čj. 7 Afs 264/2022-24, bod 19). Nebylo by namístě provádět široké dokazování otázek, které souvisí se stanovením samotné daně. Správce daně by totiž stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Při zajištění se tak zkoumá existence *přiměřené pravděpodobnosti* budoucího stanovení daně na základě indicií, které jsou správci daně dostupné (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48; či ze dne 16. 8. 2021, čj. 3 Afs 168/2019-38).

[26] Vzájemné oddělení zajišťovacího příkazu a dodatečného platebního výměru vysvětlil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, podle něhož *„zákon ... vzájemnou provázanost obou rozhodnutí omezuje pouze na to, že v důsledku splatnosti daně pozbývá zajišťovací příkaz platnosti. Také ze samotné podstaty obou rozhodnutí je zřejmé, že tato dvě rozhodnutí vzájemně nejsou provázána co do předmětu řízení natolik, že by se v rámci konečného rozhodnutí rozhodovalo také o vztazích zatímne upravených zajišťovacím příkazem, neboť konečným rozhodnutím o daňové povinnosti mohou zůstat nepovšimnuty i pro daňový subjekt velmi nepříznivé důsledky zajišťovacího příkazu“* (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 24).

[27] Zajišťovací a nalézací řízení se tedy zřetelně dělí na dvě samostatná řízení, která se od sebe liší svým účelem a cílem, jenž mají plnit, používanými nástroji a nakonec i podmínkami, které je nutné splnit, pro jejich vydání. Z tohoto dělení vyplývá také logika soudního přezkumu – každé z těchto rozhodnutí může daňový subjekt napadnout před správními soudy samostatnými žalobami proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Zajišťovací příkaz není rozhodnutí předběžné povahy ve vztahu ke stanovení daně, protože nesplňuje časovou ani věcnou blízkost obou rozhodnutí (cit. rozsudek rozšířeného senátu NSS čj. 9 Afs 13/2008-90). Je proto velmi obvyklé, že proces týkající se daně za jedno zdaňovací období se před správními soudy objeví v různých fázích – nejprve v rámci přezkumu zajišťovacích prostředků; jejich exekuce; ve fázi samotného doměření daně; a nakonec třeba i její exekuce. K tomu ostatně došlo i v nynějším případě, kdy žalobkyně napadla nejprve zákonnost

pokračování

zajišťovacích příkazů (nikoli již následných exekučních příkazů), a později i zákonnost dodatečných platebních výměrů (viz bod [2] výše).

[28] Právě s možností samostatného přezkumu zajišťovacích příkazů a dodatečných platebních výměrů souvisí také předpoklad správnosti pravomocných rozhodnutí orgánů veřejné moci (§ 52 odst. 2 druhá věta s. ř. s.). Jednoduše řečeno, ve chvíli, kdy již jednou bylo nějaké rozhodnutí pravomocně přezkoumáno, není možné jeho zákonnost znovu neomezeně otevírat. Pokud by tomu tak bylo, samostatný přezkum zajišťovacích příkazů by do jisté míry postrádal svůj smysl. Jakmile je rozhodnutí pravomocné, je nutné vycházet z jeho správnosti nejen pro důsledky, které s ním přímo a bezprostředně souvisí, ale také v budoucnu pro účely jiných souvisejících řízení.

[29] Všechny tyto úvahy Nejvyšší správní soud již shrnul v několikalet odkazovaném rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-24 a nemá důvod se od nich ani v tomto případě odchýlovat. Krajský soud sice uvedl, že se jedná o názor ojedinělý, Nejvyšší správní soud však tuto logiku již (za různých skutkových okolností) použil opakovaně.

[30] Například v rozsudku ze dne 21. 10. 2024, čj. 9 Afs 111/2024-38, šlo o stanovení DPH, princip úroků podle § 254 daňového řádu se však použil stejně. Správce daně po zahájení daňové kontroly u tamního žalobce vydal zajišťovací příkazy, které žalobce uhradil dobrovolně; zajišťovací příkazy nebyly nikdy (pro nezákonnost) zrušeny. Ke stanovení samotné daně však došlo až po prekluzi, krajský soud proto zrušil rozhodnutí daňových orgánů. K následnému určení výše úroků z neoprávněného jednání správce daně Nejvyšší správní soud uvedl, že je nutné rozlišovat mezi zajištěnou částkou a splatnou daní a že toto rozlišování vyplývá z ustálené judikatury (bod 27 rozsudku NSS čj. 9 Afs 111/2024-38). Dále Nejvyšší správní soud uzavřel, že „v období do tohoto náhradního dne splatnosti disponoval žalovaný posuzovanou částkou legálně, totiž na základě zákonného zajišťovacího příkazu. [...] Nezákonnost, kvůli které bylo dané rozhodnutí o odvolání zrušeno, byla založena až tím, že daňová povinnost byla stěžovateli stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.“ (bod 28 citovaného rozsudku). Úrok byl tedy daňovému subjektu přiznán pouze za období nesprávně doměřené daně, období zákonného zajištění se do úročení nezapočítalo.

[31] Dalším příkladem je rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2024, čj. 8 Afs 186/2023-48, ve kterém taktéž došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH kvůli prekluzi, nicméně dříve vydané zajišťovací příkazy prošly i soudním přezkumem jako zákonné (body 1–3 rozsudku čj. 8 Afs 186/2023-48). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že správce daně po dobu pokrytou zajišťovacími příkazy držel peníze legálně a nezákonně až od druhého dne po splatnosti doměřené daně (body 18–19 citovaného rozsudku).

[32] Do třetice lze poukázat mj. na rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-4. V něm byla situace opačná – nezákonné byly zajišťovací příkazy a následné doměření daně již bylo provedeno zákonně, vzájemně se nicméně překrývaly momenty konce zajištění a pravomocného stanovení daně. Spornou otázkou bylo, kdy skončila neoprávněná exekuce, jelikož správce daně s penězi manipuloval uvnitř finanční správy pomocí převodů na daňových účtech, a kdy nastala splatnost daně. Nejvyšší správní soud opět jasně oddělil zákonnost zajišťovacích příkazů od zákonnosti dodatečných platebních výměrů a zdůraznil, že vzájemně nepředznamenávají zákonnost jednoho či druhého (bod 49 rozsudku NSS čj. 4 Afs 42/2023-4). Závěrem podotkl, že daňovému subjektu může náležet úrok

z neoprávněného jednání správce daně i za dobu existence dodatečných platebních výměrů, ale to jen pokud se posléze ukáže, že i tyto dodatečné platební výměry byly nezákonné (bod 50 citovaného rozsudku).

[33] S ohledem na výše uvedené tedy především nelze souhlasit s tím, že by názor vyjádřený v rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-24 byl ojedinělý. Dosud vyjádřené závěry Nejvyššího správního soudu jsou opřené o logiku daňového řádu, systematický výklad v něm upravených jednotlivých řízení a jejich odlišnou povahu. Osmý senát se s těmito závěry ztotožňuje a s ohledem na výše předestřenou argumentaci neshledává důvody se od nich v nyní projednávané věci odchýlit.

[34] K odkazu žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61, lze pak uvést, že i v něm došlo ke zrušení primárních platebních výměrů, na jejichž základě byly následně vydány exekuční příkazy (viz shrnutí v bodech 12–16 citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud uvedl, že nemusí dojít ke zrušení *exekučních příkazů*, pokud se ukáže, že platební výměry, které jim sloužily jako podklad, jsou nezákonné, aby měl daňový subjekt nárok na dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Důležité totiž je, že se jednalo o stanovenou povinnost, která se následně ukázala neoprávněnou, a která byla současně vymáhána. I tento rozsudek ale stále vychází z předpokladu, že neoprávněnost vymáhání je chápána jako jeho nezákonnost (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, čj. 6 Afs 39/2020-53, body 24, 25 a 33). V určitém momentu by tedy musely být exekuční tituly, na základě kterých byly exekuční příkazy vydány, prohlášeny za nezákonné či za nezákonně vymáhané. Ani rozsudek čj. 7 Afs 299/2015-61 tedy nijak následný vývoj judikatury nepopírá.

[35] Krajský soud uvádí, že v daňovém řádu není žádné ustanovení, které by bránilo jím přijatému výkladu. Stejně tak ale daňový řád neobsahuje právní pravidlo, které by bránilo opačnému závěru zastávanému různými senáty Nejvyššího správního soudu. Zároveň také neexistuje žádné obecné právní pravidlo či zásada mimo daňový řád, které by svědčily spíše závěru krajského soudu. Úrok lze chápat jako paušalizovanou náhradu škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení ceny zadržovaných peněz daňového subjektu (např. rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, či ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36). Je sice pravdou, že v jiných právních odvětvích se lze setkat s tím, že pro účely odškodnění způsobené újmy se považuje za jedno řízení celý řetězec úkonů a procesů, což se týká například odškodňování za nezákonné trestní stíhání (zde se do celkové délky řízení, resp. do výše odškodnění, započítává i přípravné řízení nebo prošetřování, které mohlo probíhat ještě před formálním zahájením trestního stíhání; viz např. nálezy ÚS ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. I. ÚS 3391/15, bod 31; či ze dne 13. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 1029/21, bod 35). To však nemůže bez dalšího představovat obecně platnou zásadu, kterou by bylo možno použít při jakémkoliv nahrazování újmy napříč právním řádem (různými právními odvětvími). Zde především nejen že nelze odhlédnout od specifik soudního trestání a trestního práva jako takového (trestní právo jako *ultima ratio*, intenzita zásahu do práv jednotlivce, odlišné nastavení procesního rámce), ale především by přijetí takového náhledu popíralo shora popsání (a obecně akceptovanou) východiska daňového řízení, mj. jde-li o rozlišování mezi zajišťovacím a doměřovacím řízením. Naznačené (odlišné) postupy a přiznání rozdílných nároků na úrok při jejich (ne)zákonnosti pak nejsou ani neoprávněně diskriminující.

pokračování

[36] Nakonec, při přezkumu rozsudku čj. 7 Afs 187/2023-24 se i Ústavní soud ztotožnil s rozlišováním dvou různých řízení u zajišťovacích příkazů a dodatečných platebních výměrů. Uvedl, že kritéria, podle kterých je zákonnost obou správních aktů posuzována, jsou odlišná a odpovídají jejich povaze a účelu. Uvedl, že je nutné uplatnit zásadu presumpce správnosti správních aktů (usnesení ÚS ze dne 11. 6. 2024, sp. zn. III. ÚS 1134/24, bod 15). Jedním dechem také dodal, že vyslovený závěr platí i obráceně – pokud jsou nezákonné zajišťovací příkazy a zákonné dodatečné platební výměry, jako tomu bylo v rozsudku čj. 4 Afs 42/2023-41. Jasně svou úvahu uzavřel tím, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nezákonnost zajišťovacích příkazů představují dva odlišné právní důvody pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně (bod 16 citovaného usnesení).

[37] Ze všech těchto důvodů tedy vyplývá, že žalobkyně má právo na základní sazbu úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jelikož samotné dodatečné platební výměry na ní nebyly vymáhány pomocí exekučních titulů. Exekuční příkazy, na základě kterých se správce daně k zadržovaným částkám dostal, byly navázány na zákonné zajišťovací příkazy.

IV.2 K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

[38] V návaznosti na vypořádání prvního okruhu kasačních námitek je i druhý okruh kasačních námitek důvodný.

[39] K tomu lze předně poznamenat, že zánik účinnosti zajišťovacího příkazu nastává *ex lege* a jakékoliv formální či jiné úkony správce daně na něj nemají vliv (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, bod 47). Nebylo tedy potřeba, aby správce daně činil nějaký formální úkon, který by se projevil ve správním spise, o dalším osudu peněz. Proto nemůže být jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, pokud takový úkon ve spise chybí.

[40] Podstatné je dále to, že úvahy krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí úzce souvisí s jeho závěrem o výši úroku, a především délce doby úročení. Pokud je v dané věci na právní posouzení třeba nahlížet tak, že původně vedená exekuce na základě zajišťovacích příkazů nezpůsobuje neoprávněnost dalšího zadržování prostředků již pro účely zaplacení doměřené daně, bude muset krajský soud v návaznosti na to také posoudit, zda mohlo mít nevypořádání odkazu na nový exekuční titul nějaký vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou. Zrušil proto rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. srpna 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu