

WWW.

Danove Zakony 365.cz

DonauMedia

DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Nejvyššího správního soudu ovlivňující daňovou praxi

Díl II.

Publikace obsahuje:

365
servis

On-line
zákony

E-book
v pdf



9788081831447

SPV

SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Načtete QR a odešlete SMS na +420 739 866 871

Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz



STORMWARE
POHODA
Ekonomický software

www.pohoda.cz

DAŇOVÁ JUDIKATURA (II. díl, e-book v pdf), 1. vydání.

www.DanoveZakony365.cz

© 2021 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-144-7

Upozornění: *Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody. Klíčová slova a právní věty vycházející z jednotlivých rozsudků a rozhodnutí formulovala a doplnila redakce a jejich znění není závazné.*



SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

**PRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ ONLINE**

+420 775 588 338

www.spolecnostiprovas.cz

Daňová judikatura (II. díl)

Ve druhém dílu jsou soustředěny především nejnovější judikáty, které poukazují na poslední směry vývoje rozhodovací praxe tuzemské daňové správy a soudů.

Platnost kupní smlouvy mezi jednočlennou společností a společníkem Strana 4	Okolnosti vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně Strana 7
Podmínky pro vedení řízení o zřízení zástavního práva Strana 10	Možnost uplatnění písemnosti jako důkazu v daňovém řízení Strana 13
Příslušnost k vymezení nemovité věci pro účely zákona o dani z přidané hodnoty Strana 18	Obecné podmínky pro uznatelnost daňových výdajů Strana 22
Správné zjištění skutkového stavu a podmínka pro stanovení daně podle pomůcek Strana 28	Spojitosť doměření daně s objektivními důvody porušení daňové neutrality Strana 33
Ručení za nespolehlivého plátce v případě převodu uhrazené daně na jiný nedoplatek Strana 37	Oprava nesprávného pojmu v žalobě v případě registrace k dani z přidané hodnoty Strana 41
Souvislost mezi rozhodováním správce daně a trestním stíháním daňového subjektu Strana 43	Vznik újmy při nezákonně vedené exekuci Strana 46
Vymezení nemovitých věcí pro účely osvobození od daně z příjmů při prodeji Strana 49	Excesy při daňové kontrole a žaloba proti rozhodnutí vzešlému z nezákonné kontroly Strana 52
Prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění Strana 55	Posouzení podmínek pro prominutí příslušenství daně Strana 59
Náležitě odůvodnění, rozlišení a specifikace daňové neuznaných nákladů při kontrole Strana 61	Běh a přerušování lhůty pro stanovení daně z příjmů Strana 63
Povaha přezkumného řízení a změna rozhodnutí vydaného v rozporu se zákonem Strana 67	Prolomitelnost oddělení vyměřovacího a exekučního řízení Strana 70
Předmět daně silniční v případě rozporu zápisu v technickém průkazu a registru vozidel Strana 73	Podmínky pro doručování fikcí a jeho vliv na běh lhůty Strana 78
Opodstatněnost obavy o vymahatelnost daně před lhůtou splatnosti Strana 81	Daňová ztráta vyměřená zahraniční daňovou správou zřizovateli organizační složky Strana 83
Postavení deklaranta jako osoby, na jejíž účet je propuštěno zboží, a vlastnické právo Strana 89	Náhrada mzdy za dovolenou jako položka na podporu výzkumu a vývoje Strana 92
Účinky porušení povinnosti příjemce investiční pobídky Strana 96	Existence povinnosti podat daňové tvrzení jako předpoklad pro uložení pokuty Strana 104
Závaznost názoru cizozemského správce daně pro českého správce daně Strana 106	Zákonné mantinely postupu k odstranění pochybností Strana 109

Platnost kupní smlouvy mezi jednočlennou společností a společníkem

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

7 Afs 230/2020

4. BŘEZNA 2021

KLÍČOVÁ SLOVA: DAŇOVÁ EXEKUCE, PLATNOST KUPNÍ SMLOUVY, NARUŠENÍ VEŘEJNÉHO POŘÁDKU

PRÁVNÍ VĚTA

Absence úředního ověření podpisů na kupní smlouvě mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem nevede automaticky bez posouzení relevantních okolností k závěru o neplatnosti kupní smlouvy nebo porušení veřejného pořádku.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: K. B., zastoupena JUDr. Vojtěchem Mihalíkem, advokátem se sídlem Brněnská 154/32, Mikulov, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2020, č. j. 31 Af 41/2018 - 64, takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2020, č. j. 31 Af 41/2018 - 64, se zrušuje.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15277/18/5100-41453-711845, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 25 570 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Vojtěcha Mihalíka, advokáta.

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 9 114 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Vojtěcha Mihalíka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov (dále též „správce daně“), rozhodnutím ze dne 6. 9. 2017, č. j. 3922782/17/3005-80541-709603, nevyhověl návrhu žalobkyně na vyloučení majetku (osobního automobilu Mercedes-Benz 204 C 200 CDI, RZ: X; dále též „automobil“) z daňové exekuce dlužníka JCompany, s. r. o. (IČO: 01386778, od 19. 6. 2018 pod obchodní firmou Beledotrix s. r. o.; dále též „JCompany“).

[2] Odvolání žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15277/18/5100-41453-711845 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný s odkazy mj. na judikaturu Nejvyššího soudu týkající se předchozí právní úpravy (zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník) přisvědčil názoru správce daně, že automobil byl v době jeho soupisu správcem daně ve vlastnictví společnosti JCompany, a nikoliv ve vlastnictví žalobkyně, neboť kupní smlouva na daný automobil ze dne 17. 5. 2017 uzavřená mezi společností JCompany a žalobkyní (jedinou společníkem a jednatelkou společnosti JCompany) je z důvodu absence úředního ověření podpisů na této smlouvě absolutně neplatná pro zjevné narušení veřejného pořádku podle § 588 věta první zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „OZ“). Vzhledem k absolutní neplatnosti dané kupní smlouvy bylo dle žalovaného irelevantní, zda došlo k přepisu automobilu v centrálním registru vozidel, či zda byla za automobil uhrazena kupní cena dle dané kupní smlouvy.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Soud se ztotožnil s orgány finanční správy, že automobil v době exekuce vlastnila společnost JCompany, a nikoliv žalobkyně. Odkázal ve shodě s žalovaným mj. na civilní judikaturu týkající se přechodí právní úpravy a dovořil, že kupní smlouva ze dne 17. 5. 2017 byla z důvodu absence úředního ověření podpisů absolutně neplatná podle § 588 věta první OZ, a to pro rozpor s § 13 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZOK“). Absence úředního ověření podpisů přitom dle soudu představovala zjevné narušení veřejného pořádku, neboť tato šla proti smyslu § 13 ZOK, kterým je ochrana třetích osob, zejména věřitelů. Zápis v registru vozidel na této skutečnosti dle soudu nemohl ničeho změnit. Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám, a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl. Plné znění jeho rozsudku je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti citovanému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítla zejména, že dosavadní řízení v její věci jsou stížena přepjatým formalismem. Žalobkyně nerozporuje, že účelem a smyslem § 13 ZOK je ochrana věřitelů před následnou úpravou obsahu smlouvy či data jejího uzavření. Orgány finanční správy však v průběhu celého řízení nerozporovaly, že k podpisu předmětné smlouvy došlo v květnu roku 2017, tj. před zahájením exekučního řízení. Stejně tak nevnesly námitky vůči tomu, že by byl jakkoli upravován text dané kupní smlouvy. Žalovaný i krajský soud rozporovali toliko formu dané smlouvy, když z absence úředního ověření podpisů dovozovali bez dalšího absolutní neplatnost smlouvy. Stěžovatelka je však přesvědčena, že v jejím konkrétním případě existuje množství indicií svědčících o tom, že daná kupní smlouva byla dne 17. 5. 2017 uzavřena ve znění předloženém správcem daně. Ve smlouvě se hovoří o tom, že kupní cena za automobil bude uhrazena k rukám společnost JCompany. Na danou skutečnost navazuje faktura vystavená dne 17. 5. 2017 znějící na částku uvedenou v kupní smlouvě. To, že došlo k úhradě kupní ceny, pak dokládá EET účtenka vystavená dne 19. 5. 2017. Na základě uvedeného přitom došlo k zápisu změny do registru vozidel, a to již v květnu roku 2017. Z těchto skutečností, které byly orgánům finanční správy známy, dle stěžovatelky plyne, že předmětná transakce proběhla v květnu roku 2017. Orgány finanční správy měly věc posoudit komplexně, zohlednit vzájemné souvislosti a materiální hledisko věci. Při tomto postupu měly hodnotit zejména to, zdali byli věřitelé ve smyslu § 13 ZOK ochráněni, či zda byli jednáním stěžovatelky zkráceni na svých právech. Podle stěžovatelky dále orgány finanční správy i krajský soud neměly vycházet z judikatury týkající se předchozí právní úpravy, neboť tato není pro nynější věc relevantní. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v řešeném případě je zásadní, že předmětná kupní smlouva neobsahovala ustanovením § 13 ZOK požadované úředně ověřené podpisy. Ustanovení § 582 odst. 1 OZ spojuje s takovou vadou neplatnost. Vzhledem k tomu, že zákonodárce v podmínce úředně ověřeného podpisu sledoval veřejnoprávní kontrolu, způsobuje jeho absence absolutní neplatnost. Žalovaný pak v této souvislosti opět odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu týkající se předchozí právní úpravy (sp. zn. 29 Cdo 689/2014 a sp. zn. 29 Cdo 1464/2009) a konstatoval, že na skutečnosti, že kupní smlouva byla ke dni sepsání předmětného vozidla absolutně neplatná, nemůže ničeho změnit ani skutečnost, zda byla uhrazena kupní cena plynoucí z této kupní smlouvy. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Předmětem věci je otázka vyloučení automobilu z daňové exekuce vedené u společnosti JCompany.

[9] Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti.

[10] Exekučním příkazem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 3654046/17/3005-80541-709603, správce daně nařídil vůči společnosti JCompany daňovou exekuci projevem movitých věcí k vymožení nedoplatku ve výši 261 383 Kč.

[11] Dne 3. 8. 2017 úřední osoby správce daně provedly soupis movitých věcí, do kterého zahrnuly rovněž předmětný automobil. Stěžovatelka (jediná společnice a jednatelka společnosti JCompany) během tohoto soupisu tvrdila, že automobil je v jejím vlastnictví, a nikoliv ve vlastnictví společnosti JCompany. To dokládala zaprvé osvědčením o registraci vozidla vydaným dne 17. 5. 2017, ve kterém je stěžovatelka uvedena jako vlastník automobilu, a zadruhé pak kupní smlouvu podepsanou dne 17. 5. 2017 uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností JCompany (jednající prostřed-

nictvím stěžovatelky), dle které stěžovatelka od společnosti JCompany koupila automobil za kupní cenu 250 000 Kč. Úřední osoby automobil i přesto sepsaly, neboť byly názoru, že předložená kupní smlouva neobsahuje veškeré zákonné náležitosti.

[12] Dne 7. 8. 2017 stěžovatelka při ústním jednání předložila správci daně kopii účtenky (daňového dokladu) ze dne 19. 5. 2017 na úhradu 250 000 Kč společnosti JCompany.

[13] Dne 14. 8. 2017 byl správci daně doručen návrh stěžovatelky na vyloučení automobilu z exekuce prováděné u společnosti JCompany. V tomto návrhu stěžovatelka poukazovala na doklady týkající se úhrady kupní ceny a na doklady týkající se převodu automobilu v centrálním registru vozidel. K návrhu stěžovatelka přiložila mj. opětovně kopii účtenky a dále pak kopii faktury č. 2170053 na předmětný automobil vystavenou společností JCompany dne 17. 5. 2017 (částka uvedená ve faktuře je 250 000 Kč).

[14] Správce daně návrhu stěžovatelky na vyloučení automobilu z exekuce nevyhověl. Poukázal na to, že kupní smlouva byla uzavřena mezi jednočlennou společností JCompany a jejím jediným společníkem (stěžovatelkou). Dle § 13 ZOK přitom taková smlouva musí být uzavřena písemně s úředně ověřenými podpisy. Není-li tomu tak, je smlouva absolutně neplatná, neboť je zde rozpor nejen se zákonem, nýbrž i s veřejným pořádkem (§ 588 věta první OZ). Povinnost úředního ověření podpisů totiž chrání věřitele dané společnosti (tj. i správce daně) i jiné osoby (rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 1464/2009 a sp. zn. 29 Cdo 689/2014). Správce daně proto uzavřel, že kupní smlouva byla v době soupisu automobilu absolutně neplatná, a automobil byl tedy ve vlastnictví společnosti JCompany, na čemž nic nemění stav v centrální evidenci motorových vozidel, který má pouze deklaratorní povahu, jakož ani to, zda došlo k úhradě kupní ceny.

[15] Odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím o odvolání. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že automobil bylo lze sepsat v rámci exekuce společností JCompany, neboť kupní smlouva byla absolutně neplatná dle § 588 věta první OZ. Za irrelevantní pak ve shodě se správcem daně považoval stav centrální evidence vozidel a otázku uhrazení kupní ceny.

[16] Citované závěry orgánů finanční správy byly potvrzeny i krajským soudem. I on byl názoru, že kupní smlouva byla pro absenci úředně ověřených podpisů bez dalšího absolutně neplatná podle § 588 věta první OZ pro zjevné narušení veřejného pořádku, což má plynout mj. z judikatury Nejvyššího soudu vztahující se k předchozí právní úpravě. Další skutkové okolnosti věci (stav v centrální evidenci vozidel) krajský soud nepovažoval za rozhodné.

[17] Stěžovatelka se závěry krajského soudu a orgánů finanční správy nesouhlasí. Je přesvědčena, že její věc bylo namíste hodnotit komplexně, a nikoliv pouze formálně na základě absence úředního ověření podpisů automaticky dospět k závěru o absolutní neplatnosti kupní smlouvy. Ze stěžovatelkou předložených podkladů (týkajících se změny v registru vozidel a uhrazení kupní smlouvy) totiž plyne, že kupní smlouva byla uzavřena dne 17. 5. 2017 a jejím předmětem byl prodej automobilu za kupní cenu 250 000 Kč. Nedošlo tedy k porušení smyslu a účelu § 13 ZOK, kterým je ochrana věřitelů a dalších osob před pozdější úpravou obsahu kupní smlouvy či data jejího podpisu. Orgány finanční správy ostatně v průběhu řízení netvrdily, že by k uvedeným krokům (úpravě smlouvy) v nyníjší věci došlo. Stěžovatelka pak nesouhlasí ani s tím, že na její věc byla v předešlých řízeních aplikována civilní judikatura týkající se předchozí právní úpravy, a nikoliv nyní účinného § 13 ZOK. Stěžovatelka je tak názoru, že jejím návrhu na vyloučení automobilu z exekuce společnosti JCompany měly orgány finanční správy vyhovět.

[18] Podle § 179 odst. 1 daňového řádu: Po nařízení daňové exekuce správce daně na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce nebo osoby, které je exekucím příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku, popřípadě z moci úřední, rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.

[19] Mezi účastníky řízení je sporné, zda stěžovatelka v době soupisu automobilu byla osobou, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce. Jinými slovy, zda stěžovatelka v dané době automobil vlastnila. Orgány finanční správy a krajský soud byly názoru, že tomu tak nebylo, neboť kupní smlouva ze dne 17. 5. 2017 byla z důvodu absence úředního ověření podpisů podle § 13 ZOK absolutně neplatná pro zjevné narušení veřejného pořádku dle § 588 věta první OZ.

[20] Podle § 13 ZOK: Smlouva uzavřená mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem vyžaduje písemnou formu s úředně ověřenými podpisy. To neplatí, je-li taková smlouva uzavřena v rámci běžného obchodního styku a za podmínek v něm obvyklých.

[21] Podle § 582 odst. 1 OZ: Není-li právní jednání učiněno ve formě ujednané stranami nebo stanovené zákonem, je neplatné, ledaže strany vadu dodatečně zhojí. Zahrnuje-li projev vůle současně více právních jed-

nání, nepůsobí nedostatek formy vyžadované pro některé z nich sám o sobě neplatnost ostatních.

[22] Podle § 588 věta první OZ: Soud přihlédne i bez návrhu k neplatnosti právního jednání, které se zjevně příčí dobrým mravům, anebo které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek.

[23] Jak orgány finanční správy, tak krajský soud daná ustanovení vyložily tak, že pokud na kupní smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a společností JCompany nebyly podpisy úředně ověřeny, je tato bez dalšího absolutně neplatná podle § 588 věta první OZ. Dochází totiž k ohrožení věřitelů a dalších osob, což narušuje veřejný pořádek. Další skutkové okolnosti věci (přepis vlastníka automobilu v centrálním registru vozidel, dokumenty týkající se úhrady kupní ceny) považovaly za důvod absolutní neplatnosti smlouvy za irrelevantní. K těmto závěrům došli mj. za využití civilní judikatury Nejvyššího soudu týkající se předchozí právní úpravy (zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník).

[24] Kasační soud však nemohl přehlédnout, že Nejvyšší soud vydal v nedávné době rozsudek, ve kterém se zabýval výkladem účinné právní úpravy, tj. výkladem ustanovení § 13 ZOK a vlivem jeho porušení spočívajícího právě v absenci úředního ověření podpisů na platnost smlouvy. Jedná se o rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 10. 6. 2020, č. j. 31 ICdo 36/2020 - 103. V uvedeném rozsudku se uvádí mj. následující: „*Nejvyšší soud již v usnesení ze dne 27. 11. 2014, sp. zn. 29 Cdo 3919/2014, uveřejněném pod číslem 43/2015 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, vysvětlil, že i v případě nedodržení zákonem stanovené formy právního jednání (stejně jako v případě rozporu obsahu právního jednání se zákonem podle § 580 odst. 1 o. z.) je právní jednání podle § 582 odst. 1 věty první o. z. neplatné toliko tehdy, vyžaduje-li to smysl a účel právní normy upravující formu právního jednání [...] Vyžaduje-li smysl a účel právní normy upravující formu právního jednání, aby její nedodržení bylo stiženo neplatností, pak tentýž smysl a účel právní normy je nutné zohlednit při posouzení, zda je důsledkem neplatnosti relativní či absolutní (tedy, zda k ní má soud přihlédnout toliko k námitce oprávněné osoby či z úřední povinnosti) [...] Z výše uvedeného plyne, že pro posouzení, jaké důsledky má nedodržení formy požadované ustanovením § 13 z. o. k. pro tam uvedená právní jednání, je nezbytné zjistit smysl a účel právní normy v tomto ustanovení obsažené. [...] Má-li společnost pouze jediného společníka, hrozí, že smlouvy uzavřené mezi společností jednajícím jediným společníkem jako jejím zástupcem (lhostejno, o jaký právní důvod se opírá jeho zástupčí oprávnění) a tímto společníkem mohou být dodatečně „upravovány“, a to jak jde-li o jejich obsah, tak jde-li o datum jejich uzavření, popř. může být turzeno jejich uzavření v minulosti, aniž se tak ve skutečnosti stalo. Právě proto, aby k uvedenému nedocházelo, tj. aby se následně „neobjevovaly“ smlouvy, jež ve svém důsledku mohou negativně zasáhnout do práv či oprávněných zájmů třetích osob (typicky věřitelů společnosti či společníka), vyžaduje zákon písemnou formu (jez zachytí obsah právního jednání) a úřední ověření podpisu (jez současně postaví najisto datum, kdy smlouva byla uzavřena). Ustanovení § 13 z. o. k. tak chrání právní jistotu (předem neurčeného okruhu) třetích osob, zejména pak věřitelů společnosti a společníka, před případným nekorektním jednáním společníka a zástupce společnosti v jedné osobě. Tím současně chrání i podnikatelské prostředí jako takové. [...] Z popsaného smyslu a účelu § 13 z. o. k. vyplývá, že důsledkem nedodržení formy požadované tímto ustanovením je neplatnost dotčeného právního jednání. Jelikož právní normy chránící právní jistotu patří mezi právní normy chránící veřejný pořádek [...], je na místě závěr, že porušení § 13 z. o. k. vede (zpravidla) i k narušení veřejného pořádku.“*

[25] V dalším textu rozsudku se pak velký senát Nejvyššího soudu zabýval tím, jaké jednání splňuje podmínky zjevného narušení veřejného pořádku podle § 588 věty první OZ. Dospěl přitom k závěru, že „*adverbium „zjevně“, užitě v § 588 o. z., vyjadřuje důraz na zřejmost, jednoznačnost či nepochybnost závěru, že k narušení veřejného pořádku posuzovaným jednáním došlo. Je-li tomu tak, nastupuje důsledek v podobě absolutní neplatnosti. V opačném případě nelze o neplatnosti z důvodu narušení veřejného pořádku vůbec uvažovat. Jinak řečeno, veřejný pořádek buď narušen je, nebo není. V pochybnostech, zda byl posuzovaným jednáním narušen veřejný pořádek, je třeba se přiklonit k závěru, že tomu tak není. [...] Velký senát se proto odchyluje od závěrů vyjádřených v usneseních Nejvyššího soudu ze dne 9. 10. 2018, sp. zn. 21 Cdo 2980/2018, ze dne 27. 11. 2018, sp. zn. 21 Cdo 2576/2018, a ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 21 Cdo 2815/2018, a uzavírá, že adverbium „zjevně“, užitě v § 588 o. z., nevyjadřuje požadavek na určitý stupeň intenzity narušení veřejného pořádku posuzovaným právním jednáním, nýbrž toliko zdůrazňuje, že narušení veřejného pořádku musí být zřejmé, jednoznačné a nepochybné. Je-li tomu tak, je posuzované právní jednání neplatné a soud k této neplatnosti přihlédne i bez návrhu. V opačném případě nelze o neplatnosti z důvodu narušení veřejného pořádku vůbec uvažovat. V této souvislosti velký senát považuje za potřebné zdůraznit, že ne každé odchýlení od právní normy chránící veřejný pořádek lze bez dalšího kvalifikovat jako její porušení, resp. jako narušení veřejného pořádku. Zakázána (nepřípustná) jsou podle § 1 odst. 2, části věty před středníkem o. z., pouze taková ujednání, která odporují smyslu a účelu určité právní normy, bez ohledu na to, zda tímto smyslem a účelem je ochrana veřejného*

pořádku, dobrých mravů, či jiných – v § 1 odst. 2 o. z. výslovně nezdůrazněných – hodnot [...]. Stejně jako v případě jiných hodnot (účelů) chráněných právními normami, i v případě veřejného pořádku je vždy třeba posuzovat, zda odchýlné ujednání jde proti smyslu a účelu dané právní normy, či zda tento smysl a účel zachovává, byť tak činí prostřednictvím odchýlné – autonomní – úpravy. [...] Současně platí, že i v případě nedodržení požadavku stanoveného § 13 z. o. k. je nutné vždy posuzovat, zda s ohledem na okolnosti konkrétního případu nebyl naplněn smysl a účel právní normy v tomto ustanovení obsažené přesto, že jednající společník nedodržel postup podle označeného ustanovení [...]. Uzavře-li například společnost zastoupená jediným společníkem smlouvu se svým jediným společníkem v elektronické podobě s využitím elektronické identifikace prostřednictvím kvalifikovaného systému elektronické identifikace podle zákona č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci, a připojí-li jediný společník (jednající jak za společnost, tak i za sebe samého) uznávaný elektronický podpis (§ 6 odst. 2 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce), bude zpravidla na místě závěr, že smysl a účel požadavku § 13 z. o. k. byl naplněn a k narušení veřejného pořádku (přes nedodržení § 13 z. o. k.) nedošlo. Řečené platí i tehdy, kdy sice společník svým jednáním smysl a účel § 13 z. o. k. nenaplnil, nicméně s ohledem na okolnosti konkrétní věci není pochyb ani o obsahu posuzovaného právního jednání, ani o tom, že a kdy bylo učiněno (a že následně nedošlo k „úpravě“ obsahu či data jediným společníkem); ani v tomto případě totiž nedochází k ohrožení práv či oprávněných zájmů třetích osob a tudíž ani k narušení veřejného pořádku.“

[26] Právní věta vydaná k citovanému rozhodnutí velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu pak zní: „Výraz „zjevně“, užitý v § 588 o. z. nevylučuje požadavek na určitý stupeň intenzity narušení veřejného pořádku posuzovaným právním jednáním, nýbrž toliko zdůrazňuje, že narušení veřejného pořádku musí být zřejmé, jednoznačné a nepochybné. Podle § 1 odst. 2 části věty před středníkem o. z. jsou zakázána (nepřijatelná) pouze taková ujednání, která odporují smyslu a účelu určité právní normy, bez ohledu na to, zda tímto smyslem a účelem je ochrana veřejného pořádku, dobrých mravů, či jiných – v § 1 odst. 2 o. z. výslovně nezdůrazněných – hodnot. Proto je vždy třeba posuzovat, zda odchýlné ujednání jde proti smyslu a účelu dané právní normy, či zda tento smysl a účel zachovává, byť tak činí prostřednictvím odchýlné – autonomní – úpravy. Ustanovení § 13 z. o. k. patří mezi právní normy chránící veřejný pořádek. Je-li v důsledku nedodržení požadavku na písemnou formu právního jednání a úřední ověření podpisu jednajícího společníka narušen veřejný pořádek, je toto jednání neplatné soud k neplatnosti přihlédne i bez návrhu (§ 588 o. z.).“

[27] Z uvedeného rozsudku velkého senátu Nejvyššího soudu tedy plyne, že skutečnost, že podpisy na smlouvě uzavřené mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem nejsou úředně ověřeny, sama o sobě nepostačuje pro závěr, že tato smlouva je absolutně neplatná podle § 588 věta první OZ pro zjevné narušení veřejného pořádku. Pro takový závěr je nutno zkoumat i další skutkové okolnosti a dospět na základě těchto k závěru, zda i přes absenci úředního ověření nedošlo k naplnění smyslu a účelu právní normy v tomto ustanovení obsažené. Je nutno se zaměřit zejména na to, zda okolnosti konkrétní věci nezakládají jistotu o obsahu smlouvy a o tom, že a kdy byla smlouva uzavřena.

[28] Aplikací uvedeného na nyní posuzovanou věc přitom nelze jinak, než dospět k závěru o nesprávnosti postupu orgánů finanční správy, které kupní smlouvu mezi stěžovatelkou a společností JCompany považovaly automaticky za absolutně neplatnou z důvodu zjevného narušení veřejného pořádku dle § 588 věta první OZ, a to pouze a jenom z důvodu absence úředního ověření podpisů na smlouvě. Stejně tak orgány finanční správy postupovaly nesprávně, pokud se odmítly zabývat veškerými okolnostmi posouzené věci, které byly stěžovatelkou tvrzeny a doloženy, a které měly relevanci ve vztahu k prokázání toho, zda byla kupní smlouva skutečně uzavřena v době a v podobě tvrzené stěžovatelkou. Poukázáno budiž zejména na stěžovatelkou předloženou fakturu na daný automobil vystavenou dne 17. 5. 2017, tj. stejného dne jako byla tvrzeně uzavřena kupní smlouva, a znějící na částku 250 000 Kč, tj. na stejnou částku jako byla uvedena v kupní smlouvě. Přehlednout pak nelze ani účtenku ze systému EET vystavenou dne 19. 5. 2017 a znějící taktéž na 250 000 Kč. Za relevantní pak lze jistě považovat i stěžovatelkou předložené osvědčení o registraci vozidla vydané příslušným správním úřadem dne 17. 5. 2017 a potvrzující, že stěžovatelka je vlastníkem daného automobilu uvedeným v centrálním registru vozidel. Uvedené skutečnosti mají jistě relevanci pro posouzení otázky, zda skutečně dne 17. 5. 2017 došlo k uzavření kupní smlouvy na prodej automobilu mezi stěžovatelkou a společností JCompany, resp. otázky, zda tato smlouva byla fakticky uzavřena v podobě předložené stěžovatelkou úředním osobám správce daně při soupisu automobilu. Nutno dodat, že orgány finanční správy ani krajský soud netvrdily, že

by stěžovatelka měla pozměnit obsah či datum uzavření předmětné kupní smlouvy.

[29] Z uvedeného plyne, že je nutno přisvědčit kasačním tvrzením stěžovatelky, že orgány finanční správy a následně i krajský soud posoudily věc nedostatečně, zohlednily-li při svém závěru stran absolutní neplatnosti kupní smlouvy dle § 588 věta první OZ pouze absenci úředního ověření podpisů a odmítly-li se zabývat dalšími (relevantními) okolnostmi věci. Při posuzování neplatnosti smlouvy podle § 588 věta první OZ uzavřené mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem musí správní orgán hodnotit, zda i přes absenci úředního ověření podpisů na smlouvě nedošlo k naplnění smyslu a účelu § 13 ZOK (rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 10. 6. 2020, č. j. 31 ICDo 36/2020 - 103). Kasační soud v této souvislosti dodává, že si je vědom, že označené rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu nemohlo být orgánům finanční správy v době jejich rozhodování známo, neboť bylo vydáno později. To ovšem nic nemění na tom, že Nejvyšší správní soud je nyní závěry tohoto rozhodnutí povinen zohlednit (podpurně viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86).

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že nemohl jinak, než zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS) a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Zohlední tedy nyní nastalou situaci ve světle výše citovaného rozsudku velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 10. 6. 2020, č. j. 31 ICDo 36/2020 - 103. Při posouzení podkladů předložených stěžovatelkou přitom bude respektovat i judikaturu zdejšího soudu týkající se důkazního standardu v řízení o vyloučení majetku z exekuce (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2018, č. j. 7 Afs 348/2018 - 32).

[31] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[32] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[33] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

[34] Náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč (3 000 Kč za žalobu, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku a 1 000 Kč za návrh na předběžné opatření) a dále z náhrady nákladů zastoupení za 5 úkonů právní služby provedených zástupcem stěžovatelky: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) podání repliky k vyjádření žalovaného, 4) půl úkonu za sepsání návrhu na odkladný účinek žaloby a půl úkonu za sepsání návrhu na předběžné opatření a 5) účast u soudního jednání. Za tyto úkony (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.) náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu), tj. 15 500 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jejího zástupce za tyto úkony ve výši 5 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 17 000 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 3 570 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 25 570 Kč.

[35] Náklady řízení o kasační stížnosti se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 1 úkon právní služby učiněný zástupcem stěžovatelky spočívající v podání kasační stížnosti. Za tento úkon (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu) náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu). Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jejího zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 9 114 Kč.

Okolnosti vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

7 Afs 354/2019

25. BŘEZNA 2021

KLÍČOVÁ SLOVA: ÚROK Z NEOPRÁVNĚNÉHO JEDNÁNÍ SPRÁVCE DANĚ, NEZÁKONNÉ ROZHODNUTÍ, NÁSLEDKY ODKLADNÉHO ÚČINKU ŽALOBY

PRÁVNÍ VĚTA

Daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil po dobu trvání odkladného účinku žaloby proti pravomocnému rozhodnutí ve věci doměření daně. Úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu jen tehdy, došlo-li k neoprávněnému zásahu do vlastnického práva, např. vymožením v neoprávněně vedené exekuci. V tom případě by pak úrok náležel ode dne zahájení daňové exekuce.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: CA Tech s. r. o., se sídlem Štítného 253, Kamenice nad Lipou, zastoupen Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2019, č. j. 29 Af 98/2017 - 69, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2019, č. j. 29 Af 98/2017 - 69, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 10. 5. 2017 Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Pelhřimově (dále též „správce daně“) přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) ve výši 24 671,70 Kč. Správce daně konstatoval, že byly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání z částky 52 752 Kč odpovídající nadměrnému odpočtu na dani z přidané hodnoty za srpen 2013, který byl ke dni 27. 9. 2013 převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 546 516 Kč, vzniklého na základě dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2009 a 2010 (dále též „daňový nedoplatek“).

[2] Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, v němž se domáhal toho, aby mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně rovněž z ostatních plateb, jež v období od 4. 3. 2014 do 23. 1. 2017 uhradil na daňový nedoplatek. Rozhodnutím ze dne 17. 10. 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil. Konstatoval, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu je třeba splnit dvě podmínky. Mezi účastníky řízení není spornou splnění první podmínky, tedy existence nezákonných rozhodnutí v nalézacím řízení, neboť dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byly v důsledku předchozího rozsudku pro jejich nezákonnost zrušeny, resp. změněny. Sporné je splnění druhé podmínky, tedy zda částky požadované žalobcem na daňový nedoplatek v době od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 byly uhrazeny na základě těchto nezákonných rozhodnutí. Krajský soud nepřisvědčil žalovanému, že žalobce činil platby zcela dobrovolně vzhledem k tomu, že správce daně daňový nedoplatek nevymáhal a exekuci zastavil poté, co byl žalobě ve věci dodatečných platebních výměrů přiznán odkladný účinek. Podle krajského soudu není pro přiznání úroku z neoprávněného jednání vůbec podstatné, zda došlo k vymáhání povinností stanovené nezákonným jednáním. Podstatná je skutečnost, že v době, kdy žalobce postupně plnil na účet vedený u správce daně, stále existovala pravomocná a vykonatelná rozhodnutí správce daně, která žalobci povinnost uhradit doměřenou daň a penále stanovovala. Na tom nic nemění, že žalobě ve věci těchto rozhodnutí byl přiznán odkladný účinek. Ten totiž pouze pozastavuje účinky napadeného rozhodnutí tak, že povinnosti vyplývající z rozhodnutí nelze vynucovat. Odkladný účinek však nepůsobí na právní poměry „jako by napadené rozhodnutí vůbec nebylo vydáno“. Žalobce tedy neplnil vůči správci daně zcela dobrovolně, nýbrž proto, že čelil povinnosti zaplatit nedoplatek na dani stanovené pravomocnými rozhodnutími správce daně, přičemž nijak nemohl předvídat budoucí úspěch své žaloby. Jeho platby učiněné ode dne splatnosti doměřené daně do dne zrušení, resp. změny nezákonných rozhodnutí proto splňovaly podmínku, že byly činěny na základě nezákonného rozhodnutí nebo v jeho důsledku. Pokud by byl nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu spojen až s vymáháním povinností z nezákonných rozhodnutí správce daně, systematika § 254 daňového řádu by vůbec nedávala smysl, neboť by nemohl být naplněn odst. 1 tohoto ustanovení, aniž by byl zároveň naplněn také odst. 2. Krajský soud doplnil, že

žalobci by měl náležet také úrok z vymáhání povinností z nezákonného rozhodnutí dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Ode dne 22. 1. 2014 do 10. 2. 2014 proti němu totiž bylo vedeno exekuční řízení. Je nepodstatné, že z důvodu zastavení exekuce po přiznání odkladného účinku žalobě nebylo na žalobci nic vymoženo. Pro vznik nároku naprosto postačí, že bylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení.

III.

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Zdůraznil, že přiznání odkladného účinku žalobě má za následek pozastavení účinků napadeného rozhodnutí až do skončení řízení před soudem. K tomu poukázal na důvodovou zprávu k s. ř. s., odbornou literaturu k otázce nahrazení institutu odložení vykonatelnosti rozhodnutí odkladným účinkem, nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 1260/07 a rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 4/2018 - 37. Z těchto pramenů dle stěžovatele plyne, že odklad vykonatelnosti je značně užším institutem než odkladný účinek. Jeho přiznáním zůstává rozhodnutí formálně pravomocné, avšak tato právní moc nemá účinky. Závěry krajského soudu tak nemohou obstát. Konstatování, že „existovala vykonatelná rozhodnutí“, je totiž ve zjevném rozporu s podstatou odkladného účinku. Právě tomu odkladný účinek brání. Krajský soud pominul, že odkladný účinek má vliv na účinky právní moci, tedy nejen na možnost nedoplatek vymáhat, ale i na povinnost daň uhradit. Krajský soud přiznal odkladnému účinku de facto pouze následky, které měl dřívější odklad vykonatelnosti. Nevysvětlil však, proč by odkladný účinek neměl působit na právní poměry tak, jako by napadené rozhodnutí nebylo vydáno. Nelze souhlasit ani s jeho tvrzením, že žalobce nadále čelil povinnosti zaplatit nedoplatek. Účinky právní moci a vykonatelnost rozhodnutí byly na základě přiznání odkladného účinku pozastaveny. Žalobce neměl jakoukoliv povinnost nedoplatek hradit. Jím provedené platby byly zcela dobrovolné. Jestliže je smyslem odkladného účinku zabránit újmě, která by byla způsobena úhradou daňového nedoplatku, pak si sám žalobce svým konáním způsobil tu újmu, které měl odkladný účinek předejít. Jednání žalobce bylo tedy vnitřně rozporné. Z vlastní vůle se omezil v dispozici s peněžními prostředky. Tyto platby nemohl správce daně nijak ovlivnit, nemohou tedy podléhat úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dále stěžovatel odmítl názor krajského soudu, že je z hlediska § 254 odst. 2 daňového řádu nepodstatné, zda bylo na žalobci během exekučního řízení něco vymoženo. Aby bylo co úročit, musí být vymožena alespoň nějaká částka. Krajský soud tedy nesprávně aplikoval závěry rozsudku kasačního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 299/2015. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu totiž modifikuje pouze výši úroku v případě neoprávněného vymáhání, nemění však podmínky pro přiznání úroku, tj. že musí dojít k úhradě daně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

[6] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel patříuje v nedostatečném vysvětlení konstatování, že odkladný účinek nepůsobí tak, jako by napadené rozhodnutí nebylo vydáno. Krajský soud poměrně jasně vysvětlil svůj náhled na to, jakým způsobem působí odkladný účinek na pravomocné dodatečné platební výměry. Dovodil, že dochází toliko k nemožnosti daňový nedoplatek vymáhat, nikoliv k absenci povinnosti tento nedoplatek hradit. Proto je podle něj třeba na žalobcem realizované platby nahlížet optikou § 254 odst. 1 daňového řádu jako na částky, které byly uhrazeny na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Tento

závěr je zcela nesporný a odůvodněný. Nesouhlas stěžovatele s ním nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně obsáhle polemizuje, což by nebylo možné, pokud by byl napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný. To, zda jsou postup a závěry krajského soudu a správních orgánů správné a zákonné, je předmětem následného meritorního posouzení věci.

[9] Předmětem sporu je otázka, zda žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil na osobní daňový účet v době, kdy byl jeho žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daně, na jejíž úhradu byly tyto částky určeny, přiznán odkladný účinek.

[10] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že [d]ojde-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. Podle odst. 2 téhož ustanovení [v] případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobně vyšší; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.

[11] Smyslem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, kterou utrpěl v důsledku negativního jednání (nezákonného postupu) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně. Ačkoliv není žádost o přiznání a předepsání tohoto úroku a priori vyloučena, správce daně musí při jeho předepsání postupovat z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 26). Pokud by správce daně nepředepsal na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti a daňový subjekt by se jeho předepsání musel domáhat prostřednictvím opravných prostředků, vzniká mu nárok na úrok z neoprávněného jednání z částky, která nebyla včas připsána ve prospěch jeho osobního daňového účtu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36).

[12] Jak správně konstatoval krajský soud, právní úprava spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 Afs 42/2017 - 30 či ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40.

[13] Není sporu o tom, že první podmínka je v této věci splněna – dodatečné platební výměry ze dne 24. 1. 2013 žalovaný po zásahu krajského soudu (rozsudek ze dne 10. 5. 2016) zrušil, resp. změnil pro nezákonnost. Spor je veden o to, zda byla splněna také druhá podmínka, a sice ve vztahu k platbám, které žalobce provedl v období ode dne 4. 2. 2014. Stěžovatel má za to, že v případě těchto plateb nedošlo k úhradě peněžitých částek na základě dodatečných platebních výměrů nebo v souvislosti s nimi, neboť usnesením ze dne 4. 2. 2014 krajský soud přiznal žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečných platebních výměrů odkladný účinek. Krajský soud naproti tomu dospěl k závěru, že k úhradě došlo na základě povinnosti, která žalobci stále plynula z pravomocných dodatečných platebních výměrů.

[14] Podle § 73 odst. 1 s. r. s. [p]odání žaloby nemá odkladný účinek, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 téhož ustanovení [s]oud na návrh žalobce po vyjádření žalovaného usnesením přizná žalobě odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem. Podle odst. 3 [p]řiznáním odkladného účinku se pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí.

[15] Doktrína i judikatura rozlišují vykonatelnost rozhodnutí a jiné jeho právní účinky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2012, č. j. 4 Ads 176/2011 - 129). Podle výše citované právní úpravy přitom odkladný účinek přiznáním správním soudem nedopadá pouze na výkon rozhodnutí. Jeho přiznáním se výslovně pozastavují účinky napadeného rozhodnutí, tedy všechny možné účinky rozhodnutí, které přichází do úvahy, a to až do skončení řízení před soudem (resp. do zrušení odkladného účinku). To znamená, že odkladný účinek žaloby se vztahuje nejen na exekuční proveditelnost rozhodnutí, ale i na veškeré jeho další právní následky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č.

j. 6 As 263/2014 - 33). Nelze jej tedy ztotožňovat s prostým odložením výkonu rozhodnutí. Jak uvádí výstižně odborná literatura, „[v] důsledku přiznání odkladného účinku žalobě mají být osoby dotčené napadeným rozhodnutím postaveny do stejné právní situace, jako by rozhodnutí žádné právní účinky nemělo“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 580). Dále lze odkázat na aktuální usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, č. j. 8 Azs 339/2019 - 38, jenž ve shodě s předchozím usnesením rozšířeného senátu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 4 As 217/2015 - 182, uvádí, že: „Odkladný účinek je využitelný jen v takovém řízení, v němž je předmětem soudního přezkumu již vydané rozhodnutí. Odkladný účinek může plynout ze zákona nebo soudně přiznán jen v souvislosti s podáním žaloby proti pravomocnému rozhodnutí, jehož účinky se přiznáním odkladného účinku žalobě pozastavují.“ Rozšířený senát odkázal rovněž na usnesení ze dne 6. 12. 2005, č. j. 2 Afs 77/2005 - 96, č. 786/2006 Sb. NSS, kde se k této otázce mj. uvádí, že odkladným účinkem „má být docíleno toho, aby ve správním soudnictví v řízeních o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu, v nichž se přezkoumávají pravomocná (a tedy zásadně vykonatelná) správní rozhodnutí, bylo možno výjimečně docílit toho, aby po dobu přezkumu napadené správní rozhodnutí nebylo vykonatelné, resp. nezakládalo jiné právní následky.“ Odkladným účinkem se „zmrazí“ stav věci, „protože pokud by mělo být provedeno (vykonáno) a následně bylo v rámci soudního přezkumu shledáno nezákonným a zrušeno či byla vyslovena jeho nicotnost, vrátit stav věci do podoby »před« tímto nezákonným či nicotným rozhodnutím by bylo nemožné nebo neúměrně obtížné.“ V usnesení ze dne 24. 1. 2012, č. j. 1 As 106/2010 - 83, se pak rozšířený senát vyjadřoval k rozdílu mezi odkladným účinkem podle § 73 s. r. s. a odkladným účinkem podle § 172 odst. 3 a § 119 odst. (resp. 6) zákona o pobytu cizinců. Uvedl, že: „Naopak § 172 odst. 3 zákona o pobytu cizinců stanoví, že žaloba proti rozhodnutí o vyhoštění cizince má odkladný účinek na vykonatelnost rozhodnutí. Podáním této žaloby se tedy neodkládají veškeré právní účinky rozhodnutí, jak je tomu v případě přiznání odkladného účinku žalobě soudem podle § 73 s. r. s., ale pouze vykonatelnost, tedy vynutitelnost rozhodnutí o správním vyhoštění. Právní účinek v podobě počátku doby zákazu vstupu na území tak nastává, nebylo-li v samotném rozhodnutí o správním vyhoštění stanoveno jinak, již s právní mocí rozhodnutí o správním vyhoštění, a případně podání žaloby proti tomuto rozhodnutí nemělo na počítání této doby žádný vliv. Jinak tomu je, jak již bylo uvedeno, podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2012 a rovněž jinak tomu bylo podle právní úpravy účinné naopak do 23. 11. 2005, kdy § 172 odst. 5 zákona o pobytu cizinců stanovil, že doba řízení o žalobě se do doby platnosti rozhodnutí o správním vyhoštění nepočítává. Toto ustanovení ovšem bylo zrušeno právě novelou č. 428/2005 Sb. Obdobně § 119 odst. 5 (resp. 6) zákona o pobytu cizinců odkládá po dobu řízení o udělení mezinárodní ochrany a případně řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci mezinárodní ochrany pouze vykonatelnost, nikoliv veškeré právní účinky rozhodnutí o správním vyhoštění“.

[16] Nelze tak přisvědčit názoru krajského soudu, že žalobce čelil i po přiznání odkladného účinku žalobě povinnosti uhradit pravomocně stanovenou daň. Po dobu přiznání odkladného účinku totiž pravomocně dodatečné platební výměry žádné účinky nevyvolávaly. V důsledku přiznání odkladného účinku tak nebyla pouze odložena vykonatelnost těchto rozhodnutí (tj. správce daně nebyl oprávněn jakkoliv vymáhat uvedený daňový nedoplatek), ale byly odloženy i ostatní jeho účinky, tj. i ten, že žalobce nebyl povinen po dobu soudního řízení pravomocně stanovenou (doměřenou) daň hradit. Jak správně zdůraznil stěžovatel, právě tyto dva následky jsou podstatou přiznání odkladného účinku vůči pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně. Pokud by odkladný účinek bránil pouze tomu, aby správce daně vymáhal doměřenou daň, avšak ponechával by účinnou povinnost žalobce k její úhradě, nezamezoval by důsledně hrozbě vzniku újmy, pro kterou byl přiznán (zpravidla hrozičí úpadek či jiné finanční poškození způsobené okamžitým uhrazením daně). Žalobce by byl totiž v takovém případě nadále podroben tomuto účinku pravomocných dodatečných platebních výměrů (např. správce daně by mohl převádět vzniklé přeplatky na pravomocně doměřený nedoplatek). Odkladný účinek chránil žalobce i před protiprávním jednáním spočívajícím v nezaplacení doměřené daně ve lhůtě splatnosti.

[17] Lze proto přisvědčit stěžovateli, že žalobce neměl po dobu trvání odkladného účinku povinnost provádět úhrady na daňový nedoplatek, který byl předmětem řízení o žalobě před krajským soudem. Platby provedené na tento daňový nedoplatek tedy učinil nad rámec svých tehdejších zákonných povinností. Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že přívlastek „dobrovolný“ zcela jistě nevystihuje motivaci žalobce k provedení těchto plateb. Jakkoliv však žalobce mohl subjektivně počítovat nutnost úhrady doměřené daně (minimálně s ohledem na možné budoucí ekonomické následky prodloužení její úhradou v případě neúspěchu žaloby), z hlediska objektivního práva žádné povinnosti uhradit daňový nedoplatek po dobu trvání odkladného účinku žalobě bezprostředně nečelil, byť na formální právní moci dodatečných platebních výměrů se nic nezměnilo. Jím uhrazené částky tak představují přeplatek, s nímž bylo možno nakládat způsobem upraveným v §§ 154 a 155 daňového řádu. V případě zamítnutí žaloby

ve věci dodatečných platebních výměrů by pak tyto přeplatky musely být pochopitelně zohledněny při výpočtu úroku z prodlení.

[18] Nelze souhlasit s krajským soudem, že by výše uvedený výklad nerespektoval systematiku § 254 daňového řádu. Zatímco nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle prvního odstavce je spojen s tím, že daňový subjekt splnil daňovou povinnost, která mu byla uložena na základě (nezákonného) rozhodnutí správce daně, které bylo účinné, nemělo odkladný účinek (příp. proti němu nebylo přípustné odvolání) a uplynula stanovená lhůta k plnění, nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle druhého odstavce je spojen s tím, že daňový subjekt naopak daňovou povinnost za výše uvedených podmínek nesplnil a tato na něm byla (v důsledku nezákonného rozhodnutí neoprávněně) vymáhána. Podmínky prvního odstavce tedy mohou být naplněny bez ohledu na splnění podmínek druhého odstavce, jak dovozoval krajský soud.

[19] Nyní posuzovaná situace je ve výsledku do jisté míry srovnatelná s touto, kdy daňový subjekt plní na základě platebního výměru, proti němuž podal odvolání. V takovém případě sice odvolání nemá odkladný účinek, avšak lhůta k plnění se odvíjí až od právní moci rozhodnutí o odvolání. Z hlediska povinnosti úhrady daně tedy v podstatě nastává shodná situace, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. To přitom znamená, že daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které případně v období mezi vydáním platebního výměru a rozhodnutím o odvolání uhradil. Platební povinnost je totiž v důsledku konstrukce zákona odložena až do doby nabytí právní moci platebního výměru (resp. 15 dní poté). Blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37. Odkázat lze rovněž na rozsudky, které se zabývaly výkladem institutu „přeplatek zaviněný správcem daně“ ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55 a ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, jenž byl právním předchůdcem současného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zde Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „*Není zřejmé spor v tom, že přeplatek vznikne zaviněním správce daně obvykle tehdy, jestliže byl způsoben nesprávným, nezákonným rozhodnutím, které nemělo odkladné účinky, a daňový dlužník na jeho základě daň uhradil, přitom toto rozhodnutí bylo následně v odvolacím řízení, popř. v řízení před soudem zrušeno nebo změněno*“.

[20] Krajský soud při posouzení žaloby tedy neinterpretovat následky odkladného účinku žaloby správně. Nelze proto přisvědčit jeho závěru, že

veškeré platby, které žalobce učinil ode dne splatnosti doměřené daně do rozhodnutí žalovaného o zrušení, resp. změně nezákonných rozhodnutí splňovaly podmínku, že byly vydány na základě nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Po dobu trvání odkladného účinku nebyl žalobce povinen tyto úhrady ex lege provádět, protože nelze mít za splněnou podmínku § 254 odst. 1 daňového řádu, že tyto částky byly hrazeny na základě (nezákonného) pravomocného rozhodnutí.

[21] Obecně tak lze uzavřít, že daňovému subjektu nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil na osobní daňový účet po dobu trvání odkladného účinku žaloby proti pravomocnému rozhodnutí ve věci doměření daně, na jejíž úhradu byly tyto částky určeny.

[22] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli rovněž v tom, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu může daňovému subjektu náležet jen tehdy, došlo-li k neoprávněnému zásahu do vlastnického práva, tedy byla-li při neoprávněně vedené exekuci nějaká částka vymožena. V opačném případě by nebylo co úročit. Již však nemůže přisvědčit jeho názoru, že § 254 odst. 2 daňového řádu toliko modifikuje výši úroku v případě neoprávněného vymáhání. Jak vyplývá z aktuálního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, uvedené ustanovení rovněž samostatně vymezuje úrokové období s tím, že bylo-li na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, již ode dne zahájení daňové exekuce. Tato nesprávná úvaha stěžovatele však nemá pro projednávanou věc praktický význam, neboť ze správního spisu neplyne, že by na žalobci byla vymožena jakákoliv částka. Dle obsahu správního spisu došlo na základě aktivního jednání správce daně toliko k úhradě částky ve výši 52 752 Kč, a to převodem nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za srpen 2013 ke dni 27. 9. 2013.

[23] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Podmínky pro vedení řízení o zřízení zástavního práva

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

6 Afs 214/2020

17. ÚNORA 2021

KLÍČOVÁ SLOVA: DAŇOVÉ ZÁSTAVNÍ PRÁVO, POJMY NEUHRAZENÁ DAŇ A DAŇOVÝ NEDOPLATEK, ZÁSADA PŘÍMĚŘENOSTI

PRÁVNÍ VĚTA

Podmínkou vedení řízení o zřízení zástavního práva je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení, tedy zejména existence zjištěné a pravomocně stanovené daňové pohledávky.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: M. P., zastoupený Mgr. Filipem Wágnerem, advokátem, sídlem Olšanská 2643/1a, Praha 3, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 29683/18/5100-41458-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2020, č. j. 11 Af 29/2018 - 27, taktó:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2020, č. j. 11 Af 29/2018 - 27, a rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 29683/18/5100-41458-711539, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Filipa Wágnera, advokáta.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 17. 10. 2017, č. j. 7631292/17/2011-00540-110490, kterým bylo podle § 170 zákona č. 280/2009, daňový řád, zřízeno zástavní právo k obchodnímu podílu žalobce v obchodní společnosti TREASURER s. r. o., IČO: 27937135, sídlem Kurta Konráda 2445/9, Praha, a to za účelem zajištění neuhrazené daně z příjmů fyzických osob doměřené žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 9. 2017, č. j. 7143111/17/2011-51522-104222.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítal, že nebylo možné zřídit zástavní právo, neboť podmínkou jeho zřízení je existence splatné daně. Protože žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů odvolání, nenabyl dodatečný platební výměr právní moci, a tedy ani nedošlo ke splatnosti daně. Žalobce rovněž zpochybnil správnost a zákonnost doměřené daně z příjmů, v této souvislosti odkázal na argumentaci obsaženou v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Upozornil také na nevhodnost a nepřiměřenost zvoleného instrumentu - zástavního práva - zřízeného za účelem zajištění neuhrazené daně.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že zákonným předpokladem pro zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu je existence neuhrazené daně, přičemž pojem neuhrazené daně není v daňovém řádu definován. Městský soud měl za to, že za neuhrazenou daň je nutno považovat daň stanovenou, která však doposud nebyla zaplacená, a to bez ohledu na skutečnost, zda u ní uplynula lhůta splatnosti či nikoli. O daň neuhrazenou se tak bude jednat nejen v případě, že je zde splatná a dosud neuhrazená daňová pohledávka, ale také v případě, že se jedná o daň dosud nesplacenou. Opačný výklad by popíral zajišťovací funkci zástavního práva, již je zejména zajištění dosud nesplacených pohledávek. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu omezit možnost zřízení zástavního práva toliko na neuhrazenou splatnou daň, učinil by tak dle městského soudu výslovně. K žalobcově námitce, že zajišťovaná daň byla stanovena nesprávně a nezákonně, městský soud připomněl, že v zajišťovacím řízení nelze napadat věcnou správnost a zákonnost rozhodnutí, jímž byla daň doměřena. Správnost a zákonnost dodatečného platebního výměru lze zpochybnit pouze cestou opravných prostředků směřujících proti platebnímu výměru na daň, a proto se městský soud nezabýval argumentací žalobce stran správnosti a zákonnosti doměřené daně. Neztotožnil se ani s namítanou nevhodností a nepřiměřeností zvoleného způsobu zajištění daně. V této souvislosti porovnal hodnotu zastaveného obchodního podílu s výší neuhrazené daňové pohledávky, přičemž se nedomníval, že by došlo ke zjevnému nepochopitelnému. Zároveň doplnil, že zřízení zástavního práva představuje menší zásah do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě nařízení daňové exekuce.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž shodně jako v podané žalobě namítal, že žalovaný i městský soud vykládají pojem „neuhrazená daň“ extenzivně, domnívají-li se, že správce daně je oprávněn zřídit zástavní právo k daní, u níž ještě nenastala splatnost. Stěžovatel připomněl, že proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým mu byla doměřena daň z příjmů, podal řádně a včas odvolání, a tedy dodatečný platební výměr nenabyl právní moci. Nemohlo tedy dojít ke splatnosti doměřené daně. Podpůrně stěžovatel v této souvislosti poukázal na odbornou komentářovou literaturu k daňovému řádu a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, jakož i na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k aplikaci zásady in dubio mitius. Rovněž namítal, že daň z příjmů (doměřená dodatečným platebním výměrem) byla stanovena nezákonně a v nesprávné výši, městský soud se však argumentací obsaženou již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň odmítl zabývat. K tvrzené nevhodnosti a neproporcionalitě zvoleného způsobu zajištění daně stěžovatel upozornil, že v předchozím řízení nerozporoval neproporcionalitu hodnoty zvolené zástavy, ale to, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci mohl správce daně volit jiný, méně závažný nástroj se zajišťovací funkcí, např. splátkový kalendář nebo ručení třetí osobou.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry, k nimž v napadeném rozsudku dospěl městský soud. Poukázal na skutečnost, že „neuhrazená daň“ je pojmem širším než daňový nedoplatek, neboť se jedná o daň stanovenou, která nebyla uhrazena, a to bez ohledu na skutečnost, zda u ní uplynula lhůta splatnosti, či nikoli. Ke zřízení zástavního práva tedy postačuje existence stanovené a neuhrazené daně, u níž není podmínkou, aby marně uplynula lhůta splatnosti. Tento závěr vyplývá také z ustálené judikatury správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Af 49/2013 - 84, nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci, ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 125/2016 - 41). Dle žalovaného městský soud přílehavě poznamenal, že připuštění názoru, že ke zřízení zástavního práva je nezbytné, aby neuhrazená daň byla splatná, by vedlo k popření zajišťovací funkce zástavního práva, tj. zajištění pohledávky pro případ, že daňový subjekt dluh nesplní řádně a včas. Zástavní právo totiž plní zajišťovací funkci zejména tím, že jsou jím zajištěny pohledávky dosud nesplacené. K samotné realizaci zástavy lze přistoupit až poté, co dluh nebyl řádně a včas splněn. Měl-li by zákonodárce v úmyslu omezit možnost zřízení zástavního práva pouze na neuhrazenou splatnou daň, učinil by tak výslovně. Z § 170 odst. 1 daňového řádu však takové omezení nevyplývá. Žalovaný se vypořádal také se stěžovatelem odkazovaným komentářem k daňovému řádu a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se zásady in dubio mitius, která se dle žalovaného v nyní souzené věci neuplatní. Žalovaný nepokládal za důvodnou ani stěžovatelskou námitku, že se městský soud nevypořádal s nezákonně a nesprávně stanovenou výší doměřené daně. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti upozornil na skutečnost, že v žalobě nenamítal neproporcionalitu zvolené zástavy, ale neproporcionalitu zástavního práva v situaci, kdy ještě nenastala splatnost daně, a tedy existovala možnost využití institutu posečkání daně, popř. institutu ručení třetí osobou, žalovaný uvedl, že z obsahu žaloby tato argumentace nevyplývá. V žalobě stěžovatel namítl „nevhodnost a neproporcionalitu způsobu zvolení právního instrumentu“ a městský soud na tuto obecně formulovanou námitku v odůvodnění rozsudku reagoval, přičemž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 - 32, vysvětlil, jakým způsobem se zásada přiměřenosti při rozhodování o zřízení zástavního práva uplatňuje.

[6] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrval na argumentaci, že ve věci byla na místě aplikace zásady in dubio mitius. Zároveň opětovně odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, dle kterých je zřízení zástavního práva možné toliko v situaci existence pravomocného platebního výměru na daň. Stěžovatel se domníval, že v souzeném případě nebylo mož-

né zástavní právo zřídit, neboť podal proti dodatečnému platebnímu výměru řádně a včas odvolání, které nebylo vyřízeno. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr nenabyl právní moci, nemohlo dojít ke splatnosti doměřené daně. Přijatým extenzivním výkladem pojmu „neuhrazená daň“ proto daňové orgány i městský soud nezákonně omezily stěžovatelovo vlastnické právo, neboť ačkoli dodatečný platební výměr nenabyl právní moci, bylo ke stěžovatelově majetku zřízeno zástavní právo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[8] Podle § 170 odst. 1 daňového řádu správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového dlužníka k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.

[9] Zástavní právo je v systematické daňového řádu řazeno mezi instituty zajištění daní (část třetí, hlava V, díl 4). Má tedy primárně funkci zajišťovací a teprve následně uhrazovací, vytvářející správci daně podpurný zdroj uspokojení v případě, že daňový subjekt stanovenou (a zástavním právem zajištěnou) daňovou pohledávkou řádně a včas nesplní. Motivuje tedy daňový subjekt k plnění daňových povinností a jejich řádnému a včasnému zaplacení.

[10] Povahou rozhodnutí o zřízení zástavního práva se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, č. 1982/2010 Sb. NSS, v němž uvedl: „Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu.“ Ačkoli rozšířený senát citovaný závěr vyslovil ve vztahu k § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s ohledem na prakticky totožnou právní úpravu daňového zástavního práva obsaženou v § 170 daňového řádu, je možné tento závěr aplikovat také v nyní souzené věci. Rozšířený senát zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva připodobnil daňové exekuci. „V obou případech se jedná o další fázi daňového řízení navazující na vyměřovací řízení, jehož podmínkou je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. Obdobně zde platí to, co Nejvyšší správní soud judikoval k vykonávacímu řízení, a sice že je-li u správního soudu napadené rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekuci postižené věci apod.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016 - 28, nebo ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 - 44). Obdobně jako v případě daňové exekuce (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS) tedy Nejvyšší správní soud dovodil, že v řízení o zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva, resp. v řízení odvolacím, „již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádně a mimořádně opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru“. V řízení zajišťovacím tak „lze pouze napadat existenci zajišťovaného rozhodnutí, jeho vykonatelnost, vhodnost zvoleného způsobu zajištění a případnou prekluzi práva vybrat daň“ (zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Afs 92/2012 - 44).

[11] V souvislosti s uplatněnými kasačními námitkami, jimiž stěžovatel zpochybňoval zákonnost a věcnou správnost dodatečně vyměřené daně, se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost „zajišťovaného“ rozhodnutí (zde dodatečného platebního výměru na daň z příjmů), neboť k tomuto účelu slouží řádně a mimořádně opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň vyměřena. Městský soud proto nepochybil, odmítl-li se zabývat stěžovatelovou argumentací směřující proti správnosti výše stanovené daně, obsažené v odvolání podaném proti dodatečnému platebnímu výměru na daň, neboť v tomto soudním řízení již nelze věcnou správnost „zajišťovaného“ rozhodnutí zpochybňovat.

[12] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku nevhodnosti a neproporcionality zástavního práva, k níž se městský soud vyjádřil pod body 28 až 30 napadeného rozsudku. Stěžovatel sice v kasační stížnosti poukazyval na skutečnost, že v žalobě nenamítal neproporcionality zástavy, nýbrž neproporcionality zástavního práva za situace, kdy ještě nenastala splatnost daně (a tedy existovala možnost využití institutu posečkáni daně dle § 156 daňového řádu, popř. institutu ručení třetí osobou), nicméně z obsahu žaloby takto formulovaná žalobní námitka nevyplývá. Stěžovatel v žalobě pouze v obecné rovině a bez bližšího zdůvodnění poukázal na „nevhodnost a neproporcionality způsobu zvolení právního instrumentu“, a městskému soudu proto nelze vytýkat, že na obecně formulovanou námitku reagoval odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 - 32, z něhož vyplývají následu-

ující závěry: „Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“ Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že dodržení principu proporcionality v případě zřizování zástavního práva znamená, že je nutno porovnávat hodnotu zastavované věci s výší neuhrazené daně tak, aby nedošlo ke zjevnému nepoměru mezi těmito dvěma veličinami. Neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek zjevně převyšující hodnotu neuhrazené daně, a to řádově. Městský soud však v návaznosti na výše citované závěry v bodě 29 rozsudku podrobně rozvedl, z jakých důvodů byla dle jeho názoru zásada přiměřenosti v daném případě naplněna a proč nedošlo k porušení § 5 odst. 3 daňového řádu, dle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Městský soud v této souvislosti rovněž správně poukázal na skutečnost, že zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě nařízení daňové exekuce, neboť jím nedochází ke zblavení vlastnických práv stěžovatele k vlastnímu majetku.

[13] Nejvyšší správní soud však přisvědčil stěžejní stěžovatelově námitce, a sice že zástavní právo nebylo možné v souzené věci vůbec zřídit. Zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno toliko v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení. „Podmínkou vedení řízení o zřízení zástavního práva je tedy existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení“ (viz výše citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 276/2016 - 30 a č. j. 9 Afs 93/2012 - 44, nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, č. j. 48 Af 40/2017 - 31). Tato podmínka však v projednávaném případě nebyla naplněna, neboť stěžovatel podal proti dodatečnému platebnímu výměru na daň dne 12. 10. 2017 řádně a včas odvolání, a mezi účastníky řízení není sporné, že o odvolání nebylo v době vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva (dne 17. 10. 2017) pravomocně rozhodnuto. Žalovaný ani městský soud však tuto okolnost, na kterou stěžovatel v předchozím řízení poukazyval, nezohlednil a nadbytečně soustředili pozornost na následný krok, tj. na posouzení otázky, zda se v případě neuhrazené daně musí jednat o daň splatnou či nikoli. Za dané procesní situace však tuto otázku nebylo nutno vůbec řešit, neboť zde v době rozhodování o zřízení zástavního práva v důsledku neukončeného odvolacího řízení neexistovala daň pravomocně stanovená. Z těchto důvodů nebylo nutno řešit ani otázku, zda v souzené věci byla na místě aplikace zásady in dubio mitius s ohledem na vedle sebe existující dva rovnocenné právní výklady.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. Věc však nevrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil ke zrušení také rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť městský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[15] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[16] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích); v řízení před krajským soudem došlo k úhradě soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[17] Žalobce (stěžovatel) byl v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem. Z obsahu soudních spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem zástupce učinil dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepis podané žalo-