

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Mgr. Martin Bareš**

**Odpovědnost státu za škodu způsobenou při  
správě daní s důrazem na zajišťovací příkazy**

Rigorózní práce

Pověřený akademický pracovník: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 26. 12. 2023

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 314.269 znaků včetně mezer.

Mgr. Martin Bareš

V Praze dne 26. 12. 2023

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>5</b>
<b>1. SPRÁVA DANÍ</b> .....	<b>7</b>
1.1.    OBECNÉ VYMEZENÍ POJMU SPRÁVY DANÍ A CÍLE SPRÁVY DANÍ .....	7
1.2.    POJEM DAŇ .....	12
1.3.    PRAMENY PRÁVNÍ ÚPRAVY .....	14
1.4.    ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ A JEJICH VÝZNAM .....	18
1.5.    SPRÁVA DANÍ A DAŇOVÉ ŘÍZENÍ, DÍLČÍ ŘÍZENÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ.....	21
1.6.    SPRÁVA DANÍ A POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ.....	25
1.7.    ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZY .....	28
1.7.1. <i>Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu – odůvodněná obava</i> .....	30
1.7.2. <i>Důsledky vydání zajišťovacího příkazu</i> .....	37
1.7.3. <i>Ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu</i> .....	39
<b>2. ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU ZPŮSOBENOU PŘI VÝKONU VEŘEJNÉ MOCI.</b> .....	<b>41</b>
2.1.    OBECNÉ VYMEZENÍ POJMU.....	41
2.2.    PŘEDPOKLADY ODPOVĚDNOSTI STÁTU ZA ŠKODU PŘI VÝKONU VEŘEJNÉ MOCI.....	43
2.2.1. <i>Odpovědnostní tituly</i> .....	44
2.2.2. <i>Způsob a rozsah náhrady škody</i> .....	53
2.2.3. <i>Příčinná souvislost mezi nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem a vznikem škody</i> .....	60
2.3.    PROMLČENÍ PRÁVA NA NÁHRADU ŠKODY ZPŮSOBENÉ NEZÁKONNÝM ROZHODNUTÍM ČI NESPRÁVNÝM ÚŘEDNÍM POSTUPEM .....	61
2.4.    OSOBY NESOUCÍ ODPOVĚDNOST ZA ŠKODU ZPŮSOBENOU NEZÁKONNÝM ROZHODNUTÍM ČI NESPRÁVNÝM ÚŘEDNÍM POSTUPEM; SPOLUODPOVĚDNOST POŠKOZENÉHO .....	63
2.5.    OSOBY OPRÁVNĚNÉ K NÁHRADĚ ŠKODY .....	64
2.6.    UPLATNĚNÍ PRÁVA NA NÁHRADU ŠKODY PŘED PŘÍSLUŠNÝM ÚŘADEM.....	65
<b>3. ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU ZPŮSOBENOU PŘI SPRÁVĚ DANÍ</b> .....	<b>68</b>
3.1.    OBECNÝ POSTUP UPLATNĚNÍ NÁHRADY ŠKODY ZPŮSOBENÉ PŘI SPRÁVĚ DANÍ .....	68

3.1.1.	<i>Obrana v daňovém řízení</i> .....	69
3.1.2.	<i>Obrana ve správním soudnictví</i> .....	74
3.1.3.	<i>Předběžné projednání nároku na náhradu škody příslušným úřadem</i> .....	80
3.1.4.	<i>Soudní řízení před civilními soudy</i> .....	80
3.1.5.	<i>Shrnutí k postupu uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní</i> .....	82
3.2.	<b>ÚROKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ A JEJICH VÝZNAM PRO ROZSAH NÁROKU NA NÁHRADU ŠKODY .</b> .....	85
3.2.1.	<i>Daňové úroky dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020</i> .....	86
3.2.2.	<i>Daňové úroky dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021</i> .....	91
3.3.	<b>NÁHRADA ŠKODY ZPŮSOBENÉ ZAJIŠŤOVACÍMI PŘÍKAZY</b> .....	98
3.3.1.	<i>Odpovědnostní tituly při škodě způsobené zajišťovacími příkazy</i> .....	98
3.3.2.	<i>Druhy škody, osoby oprávněné k náhradě a vliv daňových úroků na výši škody</i> .....	104
3.3.3.	<i>Procesní aspekty uplatnění náhrady škody vzniklé v souvislosti se zajišťovacími příkazy..</i> .....	111
3.4.	<b>DALŠÍ PŘÍPADY VZNIKU ŠKODY PŘI SPRÁVĚ DANÍ</b> .....	117
3.4.1.	<i>Neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů</i> .....	117
3.4.2.	<i>Prekluze práva na stanovení nadměrného odpočtu v důsledku nečinnosti správce daně ...</i> .....	123
3.4.3.	<i>Škoda způsobená zahájením a vedením daňové kontroly</i> .....	125
	<b>ZÁVĚR</b> .....	129
	<b>SEZNAM ZKRATEK</b> .....	135
	<b>SEZNAM ZDROJŮ</b> .....	137
	<b>ABSTRAKT</b> .....	144
	<b>ABSTRACT</b> .....	145
	<b>KEY WORDS</b> .....	148

## ÚVOD

Aby mohl stát řádně plnit své funkce, je zcela nezbytné, aby disponoval fungující daňovou soustavou umožňující mu získat peněžní prostředky pro výkon své činnosti. Existence správy daní je tak základním předpokladem pro fungování každého státu. Stejně jako v jiných oblastech, ani při správě daní není stát (resp. správce daně) neomylný a při jeho činnosti může dojít k nejrůznějším pochybením. Z hlediska zásad demokratického právního státu je ovšem nezbytné, aby stát při porušení svých povinností odpovídal za vzniklou škodu.

Právní řád proto dává daňovým subjektům celou řadu prostředků, jakými se mohou proti nezákonnému jednání ze strany správce daně bránit, stejně jako obsahuje zvláštní pravidla pro náhradu škody způsobené jednáním státu (resp. správce daně).

Cílem této rigorózní práce je kriticky zhodnotit způsoby, kterými se může poškozený daňový subjekt při nesprávném jednání správce daně bránit a dosáhnout náhrady způsobené škody, stejně jako kriticky zhodnotit současný stav právní úpravy týkající se možnosti obrany daňového subjektu, a to zejména optikou efektivit takové obrany a upozornit na případné překážky, na které by daňový subjekt mohl při nárokování utrpěné škody narazit. Výše uvedeným tématům se přitom budu věnovat se zvláštním důrazem na zajišťovací příkazy.

Mezi důvody vedoucí k volbě tématu této rigorózní práce lze zařadit fakt, že předmětné problematice nebyla dle mého názoru doposud v odborné literatuře věnována dodatečná pozornost, ačkoli jde o téma s významným praktickým přesahem.

Aby bylo možné poskytnout ucelený výklad o odpovědnosti státu za škodu způsobené při správě daní, považuji za vhodné nejprve oba pojmy blíže vymežit. V první kapitole této práce se proto budu věnovat obecné úpravě správy daní a obecnému vymezení jejích klíčových institutů. Ve druhé kapitole bude pozornost věnována zajišťovacím příkazům. Právě zajišťovací příkazy představují jeden z nejagresivnějších prostředků, jimiž správci daní disponují, a proto je namístě věnovat tomuto institutu zvýšenou pozornost. V třetí kapitole práce se budu zabývat koncepcí odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, kdy v obecné rovině rozeberu její jednotlivé instituty a mechanismy. Závěry obsažené v této části práce budou následně aplikovány v její meritorní čtvrté kapitole. Těžiště práce se

nachází v její čtvrté kapitole, která se nejprve věnuje obecným prvkům společným pro uplatňování všech druhů škody vzniklých při správě daní (obrana v daňovém řízení a správním soudnictví, předběžné uplatnění nároku a řízení před civilními soudy) a daňovým úrokům snižujícím nárok na náhradu škody. V další části čtvrté kapitoly se budu podrobněji věnovat náhradě škody způsobené zajišťovacími příkazy a jejím specifikům. V poslední třetí části čtvrté kapitoly bude pojednáno o dalších situacích, kdy dochází ke vzniku škody při správě daní.

Z hlediska zastoupení vědeckých metod použitých při tvorbě této práce bude převažující technikou deskripce, analýza a syntéza. Při použití metody analýzy nejprve komentovanou problematiku obecně vymezím v dřívějších kapitolách práce a následně takto získané závěry a poznatky budu aplikovat při podrobném rozboru a zhodnocení konkrétních právních problémů. Pomocí analýzy budou abstrahovány podstatné rysy právní úpravy, a to zejména mechanismu náhrady škody způsobené státem nejen v oblasti správy daní. Metoda deskripce bude zvolena zejména z důvodu nutnosti detailního seznámení čtenáře s příslušnou právní úpravou. Prostřednictvím syntézy pak dojde ke kritickému zhodnocení funkčnosti a dostatečnosti stávající právní úpravy.

Při tvorbě této rigorózní práce jsem využíval řadu zdrojů, ať již jde o vnitrostátní právní předpisy a právní předpisy Evropské unie, judikaturu českých soudů a Soudního dvora Evropské unie, tuzemskou odbornou literaturu (zejména komentáře, učebnice, monografie a sborníky), stejně jako nejrůznější odborné články, prezentace, analýzy, stanoviska a doporučení.

## 1. SPRÁVA DANÍ

Aby bylo možné čtenáře kvalifikovaně seznámit s problematikou odpovědnosti státu za škodu způsobenou při správě daní, je nejprve nutné oba uvedené pojmy objasnit a vymežit. Smyslem a účelem následujících kapitol je čtenáři poskytnout základní vhled do předmětné problematiky, na něž bude v další (meritorní) části práce navázáno v podrobnostech. Ambicí této části práce ovšem není podat ucelený či všeobsáhlý výklad rozebíraných institutů, ale toliko poskytnout pevný teoretický základ pro navazující výklad a úvahy.

### 1.1. Obecné vymezení pojmu správy daní a cíle správy daní

Prvním pojmem stěžejním pro uchopení této práce je pojem správy daní.

Správou daní se dle § 1 odst. 2 zákona č. 290/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Legální definici správy daní tedy obsahuje samotný daňový řád, když správu daní definuje prostřednictvím jejího cíle. Současně komentované ustanovení stanoví, že správou daní je určitý postup, tedy určitá činnost správce daně vedoucí k zákonem předvídanému cíli. Takové vymezení je plně v souladu se závěry právní vědy stran vymezení pojmu veřejné správy jakožto určité činnosti správních orgánů, kterou je sledováno dosažení určitého cíle, přičemž stěžejním je veřejný zájem na výkonu těchto činností a skutečnost, že při jejím výkonu vznikají, zanikají a mění se veřejnoprávní vztahy<sup>1</sup>. Správní orgány jsou pak k těmto činnostem zákonem nadány působností a pravomocí.

Explicitní vymezení pojmu „postup“ však na rozdíl od pojmu „správa daní“ v daňovém řádu absentuje. Jazykovým výkladem komentovaného ustanovení lze nicméně s ohledem na znění § 1 odst. 1 daňového řádu<sup>2</sup> dospět k závěru, že pojem „postup“ je nadřazeným a zastřešujícím obecným výrazem pro veškeré činnosti správce daně<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> POMAHAČ, R., Základy teorie veřejné správy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, s. 8, ISBN 978-80-7380-330-8.

<sup>2</sup> Dle kterého daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

<sup>3</sup> NOVÁKOVÁ, P. § 1 [Vymezení pojmů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 1.

Správa daní je tedy daňovým řádem definována jako postup s určitým cílem. Výslovné určení cíle tohoto postupu je novinkou oproti dřívější právní úpravě správy daní zakotvené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o správě daní**“). Zákon o správě daní ve svém § 1 odst. 2<sup>4</sup> sice obsahoval obdobnou textaci jako současné znění § 2 odst. 1 daňového řádu, avšak nezmiňoval, jaký je cíl správy daní. Výslovné uvedení cíle správy daní nelze v žádném případě považovat za pouhou nezávaznou proklamaci bez dopadu do sféry adresátů dané právní normy a jejich faktických činností. Právě naopak, jde o závazné pravidlo, které jsou správci daní povinni respektovat a ve své správní praxi dodržovat. Výslovné vymezení cíle správy daní pak představuje povinnost správců daní vykonávat správu daní tak, aby daného cíle bylo dosaženo. Jde tedy o pozitivní povinnost správců daní a současně o obecný korektiv jejich činnosti. Uzákonění cíle správy daní má svůj význam rovněž v rovině interpretační, když správci daně jsou povinni vykládat daňové předpisy tím způsobem, aby bylo dosaženo cíle správy daní.<sup>5</sup> Dosažení cíle správy daní pak představuje veřejný zájem.<sup>6</sup>

Je přitom zřejmé, že pouze při správném zjištění a stanovení daní představují předmětné zásahy do vlastnických práv daňových subjektů legální a legitimní jednání správců daně (potažmo státu, který prostřednictvím správců daně přímo vykonává státní správu). Dle čl. 11 odst. 5 usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod č. 2/1993 Sb. (dále jen „**Listina**“) lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení je přitom systematicky zařazeno do čl. 11 Listiny, který na ústavní úrovni zaručuje právo vlastnit majetek. Právo vlastnit majetek je základním lidským právem, které svědčí i právnickým osobám. Správce daně je dále dle § 5 odst. 1 daňového řádu povinen při správě daní postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy.

Zákonem se pak rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Výše uvedená povinnost správce daně je označována za tzv. zásadu legality a představuje

---

<sup>4</sup> Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

<sup>5</sup> NOVÁKOVÁ, P. § 1 [Vymezení pojmů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 1.

<sup>6</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73.



základní východisko pro veškerou činnost správce daně.<sup>7</sup> Zásada legality při správě daní má svůj původ v ústavněprávní rovině, konkrétně v čl. 2 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky<sup>8</sup> (dále jen „Ústava“) a čl. 2 odst. 2 Listiny<sup>9</sup>. Ve vztahu k ukládání povinností ze strany orgánů státní moci pak čl. 4 odst. 1 Listiny stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobody.

S ohledem na výše uvedené je otázkou, zda je čl. 11 odst. 5 Listiny nutno chápat výlučně jako stanovení výhrady zákona co se týče základních prvků právní konstrukce daní, nebo zda je nutné pojem „ukládat daně“ vztáhnout i na správu daní. Zodpovězení této otázky může mít praktický dopad v případě podání ústavní stížnosti, neboť její nesprávné vyhodnocení může zapříčinit nesprávnou právní kvalifikaci daného případu stěžovatelem. Pokud by totiž čl. 11 odst. 5 Listiny působil účinky i do sféry správy daní, šlo by patrně o speciální ustanovení ve vztahu k obecnému čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny.

Část odborné veřejnosti předmětné ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny vykládá v tom smyslu, že jde o výhradu zákona směřující k tomu, aby základní konstrukční prvky daní byly v právním řádu jasně stanoveny právní normou oprávněné síle přinejmenším zákona. Normy podzákonné, vydané na základě a k provedení zákona, mohou následně specifikovat a blíže upravovat vedlejší, nikoli stěžejní prvky konstrukce daní.<sup>10</sup> Pokud bychom se přiklonili k této variantě výkladu, představovalo by komentované ustanovení pravidlo týkající se toliko „hmotněprávního“ stanovení daní, resp. konstitutivního založení daňového břemene právní normou.

Další možnou variantou výkladu čl. 11 odst. 5 Listiny je ta, dle které má ustanovení dopady i do vlastní správy daní, resp. do „procesněprávních“ daňových předpisů. Ačkoli daňový řád s pojmem „ukládání“ daní nepracuje (namísto toho využívá pojmy stanovení daně

---

<sup>7</sup> Obdobnou zásadu lze nalézt v § 3 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

<sup>8</sup> Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

<sup>9</sup> Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

<sup>10</sup> BAKEŠ, M., KOTÁB, P. § 1 Ústavní základy finančního práva. In: BAKEŠ, M., BOHÁČ, R., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H., KOHAJDA, M., VONDRÁČKOVÁ, P., NOVOTNÝ, P.. Finanční právo. 6. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 19.

a zabezpečení úhrady daně), nelze dle mého názoru možnost aplikace čl. 11 odst. 5 Listiny na oblast správy daní vyloučit.

I když s ohledem na poněkud lakonické znění čl. 11 odst. 5 Listiny nelze s jistotou dovodit povahu daného pravidla, je dle mého názoru pravděpodobnější, že směřuje pouze do roviny legislativní („hmotněprávní“), resp. představuje výhradu zákona pro stanovení povinnosti platit daně. K tomuto závěru lze dospět zejména z existence obecné ústavní zásady legality, která povinnost správce daně řídit se při správě daní právními předpisy již dostatečně stanoví a není proto nutné tuto povinnost explicitně (a duplicitně) uvádět i pro účely správy daní. Stejně tak lze k tomuto závěru dospět s ohledem na terminologii obsaženou v daňovém řádu, která pro relevantní činnost správce daně pojem „ukládat daně“ neuzivá, resp. užívá pojmy odlišné.<sup>11</sup>

Jak již bylo uvedeno výše, pouze legální způsob správy daní (při kterém je dbáno dosažení cíle správy daní) je zároveň způsobem legitimním. Stěžejním smyslem samotné existence daní je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, ačkoli tato skutečnost není v daňovém řádu výslovně uvedena (dalšími důvody mohou být např. stimulace či naopak omezení nabídky či poptávky ve vztahu k určitému zboží nebo službě).<sup>12</sup> Zajištění a dosažení příjmu veřejného rozpočtu je tak hlavním účelem daní coby společenského institutu. Dosažení tohoto účelu však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní. Jen při dodržení těchto podmínek naplňuje realizace cíle berní správy veřejný zájem.<sup>13</sup> Účelem správy daní pak zcela jistě není zajištění maximálního příjmu do veřejných rozpočtů, ale naopak správné zjištění a stanovení daní. Správností je pak nutno rozumět zákonnost zjištění a stanovení daně, resp. soulad takového zjištění a stanovení se zákonem. Správným zjištěním a stanovením je nutno rozumět zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši.<sup>14</sup> Nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více, než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný.<sup>15</sup> Výše uvedené závěry trefně kvituje i odborná literatura, dle které má správce daně upustit od role „ochránce

---

<sup>11</sup> Tento argument je nutno vnímat jako subsidiární.

<sup>12</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>13</sup> Tamtéž.

<sup>14</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007-91 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-141.

<sup>15</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143.

státní pokladny“, jehož primárním zájmem je naplnění státního rozpočtu a namísto toho zastávat funkci „neustranného arbitra“, který objektivně posuzuje daňové povinnosti daňových subjektů.<sup>16</sup> Tomu odpovídá i textace důvodové zprávy k daňovému řádu, dle které: „*Cíl správy daní je oproti platné právní úpravě pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem nebude pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady*“.<sup>17</sup> Namísto dřívějšího přístupu správce daně k dokazování vedenému zásadou formální pravdy se za účinnosti daňového řádu uplatní zásada pravdy materiální. V žádném případě však nedochází k absolutnímu přenesení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně, daňový subjekt i nadále tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jím tvrzených skutečností. Správce daně není povinen sám vyhledávat veškeré rozhodné skutečnosti, které jsou ve prospěch daňového subjektu. Pokud ovšem správce daně s takovými skutečnostmi disponuje, je povinen je při své činnosti řádně zohlednit a při rozhodování vzít v potaz všechny rozhodné skutečnosti, ať již svědčí ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.<sup>18</sup>

Správce daně je povinen dbát „správnosti“ svého postupu při všech fázích správy daní, tedy jak v rovině nalézací (při zjištění a stanovení daní), tak v rovině platební (při zabezpečení úhrady daní).<sup>19</sup> Potud lze shrnout, že správce daně je povinen počínat si tak, aby naplnil cíl správy daní<sup>20</sup>. Pokud této povinnosti nedostojí, je jeho počínání v rozporu se zákonem.

Výše uvedené pojetí správy daní by mělo najít svůj odraz i ve faktické činnosti správců daní a v průběhu dokazování rozhodných skutečností. Správce daně má nyní větší odpovědnost za zjištěný skutkový stav, než jak tomu bylo za účinnosti zákona o správě daní. Za současné právní úpravy je totiž povinen dbát na toho, aby daň byla stanovena ve správné (resp. zákonné) výši.<sup>21</sup>

---

<sup>16</sup> NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J. Kapitola 1. Obecně o daňovém řízení a principech jeho fungování. In: NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J.. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, s. 1.

<sup>17</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j.: 5 Afs 83/2012-461.

<sup>19</sup> Viz § 1 odst. 2 daňového řádu.

<sup>20</sup> Jak je vymezen v § 1 odst. 2 daňového řádu.

<sup>21</sup> NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J.. Kapitola 1. Obecně o daňovém řízení a principech jeho fungování. In: NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J.. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, s. 1.

Závěrem lze uvést, že i přes absenci exaktního vymezení správy daní lze souhlasit se závěry části odborné veřejnosti, že správou daní lze rozumět „*veškeré činnosti veřejné správy při realizaci berního práva, jakož i dalších peněžitých plnění, která splňují podmínky dalšího vymezeného pojmu daň v § 2 odst. 3*“.<sup>22</sup> Předmětem správy daní jsou tedy daně, což správu daní odlišuje od dalších oblastí veřejné správy.<sup>23 24</sup>

## 1.2. Pojem daň

Jestliže jsem se výše věnoval vymezení pojmu správa daní, je nepochybně nutné pro účely dalšího výkladu alespoň ve stručnosti definovat pojem daň. Zákonnou definici pojmu daň pro účely daňového řádu nalezneme v § 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 daňového řádu.

Dle § 2 odst. 1 daňového řádu je daň předmětem správy daní a současně buď příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením veřejného rozpočtu. Snížení veřejného rozpočtu se v daňovém řádu nazývá vratkou.<sup>25</sup> Podle § 2 odst. 4 daňového řádu se daní pro účely daňového řádu rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek nebo b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu nebo peněžité plnění v rámci dělené správy nebo peněžité plnění v rámci dělené správy.

Co se týče kritéria uvedeného v § 2 odst. 1 písm. a) daňového řádu, toto splňuje celá řada právních předpisů upravujících povinné platby daňových subjektů ve prospěch veřejných rozpočtů.<sup>26</sup> Příkladem lze uvést zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“)<sup>27</sup>, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o dani z přidané hodnoty**“)<sup>28</sup>, zákon

---

<sup>22</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 19, ISBN: 978-80-7263-769-0.

<sup>23</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 421, ISBN:978-80-7380-639-2.

<sup>24</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 16. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>25</sup> Viz § 2 odst. 1 daňového řádu.

<sup>26</sup> BOHÁČ, R., Pojem daň v daňových zákonech. In: Dny práva 2011. Brno: Masarykova univerzita, 2011, [cit. 9. 4. 2023], ISBN: 978-80-210-5912-2, dostupné on-line z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf).

<sup>27</sup> Viz § 3 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

<sup>28</sup> Viz § 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů<sup>29</sup>, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů<sup>30</sup> a další daňové předpisy. Všechny tyto předpisy označují povinnou platbu jako daň, a proto se na ně bude pro účely daňového řádu nahlížet jako na daně.

Daní dle daňového řádu se dle § 2 odst. 4 písm. b) daňového řádu rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Jako příklad takového peněžitého plnění lze uvést kompenzační bonus ve smyslu zákona č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2. V § 6 odst. 1 tohoto zákona je totiž výslovně stanoveno, že kompenzační bonus se spravuje jako daň podle daňového řádu.

Pojem daň pro účely daňového řádu je dále rozšířen a konkretizován ustanovením § 2 odst. 5 daňového řádu, dle kterého *daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně*. Komentované ustanovení v souladu s § 2 odst. 1 daňového řádu rozšiřuje pojem daň i na případy, kdy dochází nikoli ke zvýšení, ale ke snížení veřejného rozpočtu. I tato peněžítá plnění, byť směrem od státu k daňovým subjektům, jsou spravována jako daň dle daňového řádu. Důvodem pro výše uvedené vymezení spatřuji zejména v objektivní potřebě zákonného podkladu pro správu těchto peněžitých plnění. Praktickým důsledkem podřazení těchto peněžitých plnění pod pojem daň ve smyslu daňového řádu je skutečnost, že správce daně je při jejich vyplácení povinen dodržovat veškeré povinnosti a zásady, které jej tíží při vybírání peněžních prostředků od daňových subjektů. Je tedy povinen objektivně a nestranně hodnotit veškeré skutečnosti, o kterých se v průběhu správy daní dozví a dbát na správné (zákonné) zjištění, stanovení a výplatu peněžních prostředků daňovým subjektům.

Příslušenstvím daně se dle § 2 odst. 5 daňového řádu rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Úroky lze rozlišovat podle toho, kdo je povinen je

---

<sup>29</sup> Viz § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.

<sup>30</sup> Viz § 1 zákona o dani z nemovitostí.

platit.<sup>31</sup> Penále je upraveno v § 251 daňového řádu a povinnost k jeho úhradě daňovému subjektu vzniká při doměření daně tak, že je zvyšována jeho daňová povinnost, snižován daňový odpočet nebo daňová ztráta. Pokuty zná daňový řád tři, a to pokutu za nesplnění povinností nepeněžité povahy<sup>32</sup>, pokutu za opožděné tvrzení daně<sup>33</sup> a pořádkovou pokutu<sup>34</sup>. Náklady řízení upravuje § 107 daňového řádu a § 182 a násl. daňového řádu.

Vedle zákonné definice pojmu daň se dále nabízí vymezení ve smyslu ekonomickém. Ekonomických koncepcí vymezení pojmu daň je celá řada, příkladem lze uvést historické vymezení Engliše, dle kterého jsou daně příspěvky soukromých hospodářství nadřazeným veřejným svazkům k obecné úhradě jejich správy<sup>35</sup>. Podle moderní ekonomické definice lze daní rozumět povinné neúčelové platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění, přičemž jde o platby nenávratné povahy.<sup>36</sup> Další literatura pak výslovně zmiňuje další dva prvky výše neuvedené, a to nedobrovolnost poskytovaných plateb a jejich nesankční povahu.<sup>37</sup>

### 1.3. Prameny právní úpravy

Obecná právní teorie rozlišuje mezi formálními a materiálními prameny práva.<sup>38</sup> Prameny práva ve formálním smyslu se rozumí formy, ve kterých jsou právní normy obsaženy, přičemž právě zahrnutí norem do těchto zvláštních vnějších forem dává vzniknout povaze daných norem coby norem právních a tedy obecně vynutitelných.<sup>39</sup> Naproti tomu prameny práv

---

<sup>31</sup> KOPŘIVA, M., JAROSLAV, N. Manuál k daňovému řádu. 2 rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. ISBN: 978-80-7208-947-5. s. 28.

<sup>32</sup> Viz § 247a daňového řádu.

<sup>33</sup> Viz § 250 daňového řádu.

<sup>34</sup> Viz § 247 daňového řádu.

<sup>35</sup> ENGLIŠ, Karel. Národní hospodářství (příručka). Brno: Fr. Borový, 1924, s. 345.

<sup>36</sup> BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978- 80-7400-801-6. s. 154. a obdobně též JANOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. Finanční a daňové právo. 2 vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2016. s. 297.

<sup>37</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>38</sup> GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. s. 80. ISBN: 978-80-7380-652-1.

<sup>39</sup> GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. s. 80. ISBN: 978-80-7380-652-1.

v materiálním smyslu je nutné chápat zdroje obsahu právních norem, tedy objektivně existující skutečnosti mimo rovinu práva, které určují jeho obsah.<sup>40</sup>

V této podkapitole se budu věnovat pouze pramenům práva v jejich formálním smyslu. V českém právním řádu jsou formálním pramenem práva zejména právní předpisy. Tyto právní předpisy vykazují hierarchickou strukturu, kdy na pomyslném vrcholu stojí Ústava, Listina a další ústavní zákony, dále mezinárodní smlouvy dle čl. 10 Ústavy (které jsou nadány aplikační předností před zákonem)<sup>41</sup>, „běžnými“ zákony a dále podzákonými právními předpisy (nařízení a vyhlášky). Opomenout nelze ani na nálezy Ústavního soudu, kterými byl zrušen právní předpis nebo jeho jednotlivé ustanovení.

V prostředí daňového práva nalezneme relevantní právní normy jak na úrovni ústavní<sup>42</sup>, tak zejména na úrovni „běžných“ zákonů. S ohledem na výhradu zákona jak co do „hmotněprávního“ stanovení daní (resp. jejich stanovení základních konstrukčních prvků)<sup>43</sup> tak i do „procesní“ úpravy správy daní<sup>44</sup> se těžiště daňových předpisů nachází právě na úrovni „běžných“, tj. nikoliv ústavních zákonů. Jde jak o daňový řád, který upravuje postup správců daní při správě daní<sup>45</sup>, tak o jednotlivé právní předpisy, které obsahují vlastní úpravu konkrétních daní a kterými jsou vymezeny konstrukční prvky daní.

Významným zdrojem daňového práva hmotného jsou unijní právní předpisy. S ohledem na vstup České republiky do Evropské unie jsou na území České republiky platná a účinná nařízení Evropské unie, stejně jako je Česká republika povinna do tuzemského právního řádu implementovat unijní směrnice.

Rada je zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem oprávněna přijímat směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování

---

<sup>40</sup> Tamtéž. s. 80.

<sup>41</sup> Např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

<sup>42</sup> Např. čl. 11 odst. 5 Listiny, čl. čl. 2 odst. 3 Ústavy apod.

<sup>43</sup> Obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny.

<sup>44</sup> Obsažené v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, resp. v čl. 4 odst. 1 Listiny.

<sup>45</sup> Viz § 1 odst. 1 daňového řádu

vnitřního trhu.<sup>46</sup> Na základě výše citovaného ustanovení jsou na unijní úrovni upraveny některé oblasti daní z příjmů.<sup>47</sup>

Současně je Rada oprávněna přijímat ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.<sup>48</sup>

Na unijní úrovni jsou tak v návaznosti na výše uvedené ustanovení komplexně harmonizovány daň z přidané hodnoty a daně spotřební. Současný systém fungování daně z přidané hodnoty je na území Evropské unie určen tzv. společným systémem daně z přidané hodnoty, jak jej vymezuje směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice DPH**“). V rámci tohoto systému jsou nastaveny základní mechanismy fungování daně z přidané hodnoty, od kterých se členské státy nemohou odchýlit. Směrnice DPH, jakožto právní předpis evropského práva, určuje základní pravidla, principy a zásady fungování společného systému daně z přidané hodnoty. Směrnice DPH je tak pomyslným základním kamenem právní úpravy DPH všech členských států Evropské unie, které jsou povinny ji implementovat do svých vnitrostátních právních řádů. Není na škodu připomenout, že evropské právo je nadáno aplikační předností před právními normami obsaženými v právních řádech členských států.

S ohledem na zásadu legitimního očekávání a právní jistoty, které jsou vedoucími obecnými zásadami v tuzemském právní řádu, je nutné jako pramen práva v gnozeologickém smyslu<sup>49</sup> chápat i rozhodovací soudní praxi, zejména ustálenou judikaturu vyšších soudů. Ačkoli soudní rozhodnutí<sup>50</sup> nejsou v tuzemském právním řádu prameny práva ve formálním smyslu, mají významný dopad na interpretaci a aplikaci právních předpisů ze strany správců daní i ostatních soudů. Ve věcech právy daní je pak soudem sjednocujícím judikaturu správních soudů Nejvyšší správní soud.

---

<sup>46</sup> Viz. čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>47</sup> HRSTKOVÁ DUBĚŠOVÁ, L., HANYCH, M. Meritum Daňový řád 2019. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. s. 3.

<sup>48</sup> Viz čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>49</sup> GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. s. 80. ISBN: 978-80-7380-652-1.

<sup>50</sup> Mimo tzv. zrušujících nálezů Ústavního soudu, viz výše.



Dalším zdrojem poznání daňových předpisů, resp. jejich interpretace a aplikace ze strany správců daně jsou pokyny Ministerstva financí a pokyny Generálního finančního ředitelství<sup>51</sup>, které jsou uveřejňovány ve Finančním zpravodaji. Pokyny mají za účel sjednotit mnohdy roztržitou praxi správců daní. Správci daně jsou pak povinni se vydanými pokyny řídit.<sup>52</sup> Samotné pokyny však nepředstavují ustálenou správní praxi správců daně, nelze však vyloučit, že se taková praxe na základě pokynů utvoří.

Pro úplnost je nutné dodat, že při správě daní je na základě § 262 daňového řádu vyloučena možnost subsidiárního použití správního řádu.<sup>53</sup> Uvedené ustanovení výslovně upravuje mnohokrát řešený vzájemný vztah mezi uvedenými právními předpisy, aby zcela jasně stanovilo, že se při správě daní správní řád nepoužije. Takové řešení ale nepředstavuje novinku oproti předchozí právní úpravě, neboť obdobné ustanovení obsahoval již zákon o správě daní a poplatků<sup>54</sup>.

Je ovšem otázkou, zda lze § 262 daňového řádu vykládat tím způsobem, že bez dalšího vylučuje užití ustanovení § 2 až § 8 správního řádu upravujících základní zásady činnosti správních orgánů v případě, kdy daňový řád úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Dle § 177 odst. 1 správního řádu se základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Dle důvodové zprávy k § 262 daňového řádu „*toto ustanovení upravuje jednoznačné vyloučení správního řádu pro správu daní, a to včetně jeho ustanovení § 2 až § 8*“. Ačkoli by se ze znění důvodové zprávy mohlo zdát, že ustanovení § 262 daňového řádu absolutně vylučuje použití správního řádu jako celku, není tomu tak. Tato otázka byla v minulosti řešena Nejvyšším správním soudem, dle kterého se základní zásady správní činnosti správního orgánu uvedené v ustanoveních § 2 až § 8 správního řádu užijí všude tam, kde daňový řád sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, nezávisle na tom, že při správě daní se správní řád nepoužije. Důvodem je přitom

---

<sup>51</sup> Tyto pokyny jsou označovány jako D-pokyny.

<sup>52</sup> HRSTKOVÁ DUBEŠOVÁ, L., HANYCH, M. Meritum Daňový řád 2019. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. s. 4. ISBN: 978-80-7598-322-0.

<sup>53</sup> Až na dále uvedené výjimky.

<sup>54</sup> Viz § 99 zákona o správě daní a poplatků.

postavení § 177 správního řádu jako *lex specialis* k § 262 daňového řádu.<sup>55</sup> Lze však shrnout, že možnost využití správního řádu při správě daní je spíše otázkou akademickou než ryze praktickou, neboť současný daňový řád zahrnuje obsahově velice obdobná (až téměř shodná) ustanovení upravující základní zásady při správě daní, jaké jsou uvedeny v ustanoveních § 2 až § 8 správního řádu.

#### **1.4. Základní zásady správy daní a jejich význam**

Právními zásadami (resp. právními principy)<sup>56</sup> se dle právní teorie rozumí určité vůdčí zásady, na kterých stojí systém práva vcelku, nebo na nichž stojí jednotlivá právní odvětví.<sup>57</sup> Lze tak rozeznat jednak právní zásady „globálního“ charakteru, které jsou společné všem právním odvětvím právního řádu, tak zásady odvětvové, které se uplatní v určité výšeči právního řádu.<sup>58</sup> Zásady obsažené v ustanoveních § 5 až § 9 daňového řádu se použijí při správě daní a jde proto o zásady odvětvové.

Ačkoli mají právní zásady preskriptivní charakter, vykazují oproti právním normám určité odlišnosti. Předně jsou daleko abstraktnějšího charakteru než právní normy. Pravidla v nich obsažená často nejsou definována jednoznačně, ale naopak připouštějí různé formy výkladu. Toto ovšem nelze vnímat jako nedostatek právních zásad, neboť ty slouží rozdílnému účelu než právní normy. Smyslem právních zásad je být nositeli určitých základních idejí, které prostupují právním řádem jako celkem či daným odvětvím a z nichž konkrétní právní úprava vyrůstá. Právní zásady tak představují „základní stavební kameny“ daných právních odvětví.

Dalším rozdílem právních zásad oproti právním normám je možnost jejich kontradiktornosti. Jednotlivé právní zásady si mohou navzájem odporovat, aniž by to mělo vliv na jejich platnost.

---

<sup>55</sup> NOVÁKOVÁ, P., § 262 [Vztah ke správnímu řádu]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 896.

<sup>56</sup> Pro účely této práce jsou pojmy právní zásada a právní princip pojímány jako synonyma.

<sup>57</sup> GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. s. 34. ISBN: 978-80-7380-652-1.

<sup>58</sup> GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. s. 36. ISBN: 978-80-7380-652-1.

V případě rozporu mezi právními zásadami se při jejich aplikaci využívá metody proporcionality<sup>59</sup> nebo metody specifikace<sup>60</sup>.

Právní zásady zastávají hned několik funkcí. První z nich je funkce v oblasti normotvorby, kdy právní zásady pro zákonodárce představují určité „mantinely“ v jejichž rámci by se při legislativní činnosti měl držet. Jinak tomu není ani v případě základních zásad správy daní dle daňového řádu. Jednotlivá ustanovení tohoto předpisu v naprosté většině případů zde uvedené základní zásady konkretizují a dále rozvíjejí.

Další funkcí je funkce interpretační. Právní zásady jsou využívány při řešení obtížných hraničních případů (tzv. hard cases), kdy lze jejich prostřednictvím nazřít smysl a účel interpretované právní normy. V tomto duchu se o základních zásadách správy daní vyjadřuje rovněž důvodová zpráva k daňovému řádu, když uvádí: „*Zásady, jako základní interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, při jejichž aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli*“. Je tak zřejmé, že základní zásady správy daní plní mj. funkci interpretační.

Lze také rozlišovat mezi právními zásadami, které vyplývají z určitého právního odvětví či právního řádu jako celku, aniž by byly výslovně obsaženy v právních předpisech a zásadami, které jsou v právním řádu explicitně vyjádřeny. V případě základních zásad správy daní jsou tyto zásady výslovně zakotveny zejména v ustanoveních § 5 až § 9 daňového řádu.

Předně je nutno uvést, že všechny základní zásady správy daní mají přímou závaznost, a to jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně.<sup>61</sup> Předmětná ustanovení tak představují závazná normativní pravidla, kterými je správce daně povinen se řídit. Pokud správce daně tuto povinnost poruší a při správě daní nebude základní zásady správy daní respektovat, bude se zpravidla jednat o vadu řízení, která může mít za následek nezákonnost rozhodnutí a taková vada může být důvodem pro jeho zrušení.<sup>62</sup> Jsem toho názoru, že nelze pouze s poukazem na

---

<sup>59</sup> Při níž je zkoumána přiměřenost aplikace právních zásad.

<sup>60</sup> Která spočívá v omezení užití právní zásady v posuzovaném případě.

<sup>61</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 40. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>62</sup> Tamtéž.

vyšší míru obecnosti pravidel obsažených v základních zásadách správy daní tato pravidla při správě daní „odsunovat na druhou kolej“ nebo na ně pohlížet jako na jakési „normy druhotné kategorie“. Právě naopak, vzhledem ke smyslu a účelu zásad jsou správci daně povinni tyto zásady dodržovat a při správě daní z nich vycházet. Pokud by tomu tak nebylo, hrozilo by naprosté odcizení správní praxe původním hodnotám a ideálům, na nichž správa daní stojí.

Současná koncepce základních zásad při správě daní okruh použití těchto zásad značně rozšířila. Zatímco dřívější právní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků obsahovala zásady platící pouze v rámci daňového řízení<sup>63</sup>, současný daňový řád tento koncept opouští a vztahuje použitelnost základních zásad pro celou správu daní, tedy i pro postupy konané mimo vlastní daňové řízení.<sup>64</sup> Oproti právní úpravě zákona o správě daní a poplatků dochází k rozšíření výčtu zásad.<sup>65</sup>

Pro získání základního vhledu do problematiky zásad správy daní níže uvádím vybrané zásady obsažené v daňovém řádu vždy s krátkým souvisejícím komentářem.

První zásadou, kterou je třeba zmínit, je zásada legality. Dle § 5 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Je o základní zásadu při správě daní, která má svůj původ v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Komentovaná zásada vymezuje základní předpoklad pro jakoukoli činnost správce daně při správě daní, a to legální zmocnění k takové činnosti představované působností a pravomocí.

Další zásadou je zásada zákazu zneužití pravomoci a zákazu libovůle. Tu zakotvuje § 5 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správce daně povinen uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu

---

<sup>63</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 40. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>64</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>65</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 168. ISBN 978-80-7552-935-0.

byla svěřena. Správce daně tedy musí své pravomoci vykonávat za pouze a výlučně za účelem správy daní a nesmí přitom vybočovat ze zákonem určených mantinelů.

Správní řád upravuje i zásadu přiměřenosti. Na základě § 5 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Smyslem komentovaného ustanovení je zajistit, aby byla vykonávána přiměřeným, rozumným způsobem a nikoli bez ohledu na zájmy osob zúčastněných na správě daní.<sup>66</sup> Dané ustanovení je výrazem moderního pojetí správy daní, kdy tato správa není vykonávána vrchnostensky, ale naopak na „klientské“ bázi. Správa daní by tak měla být chápána jako služba veřejnosti, kdy správce daně sice disponuje dostatečnými pravomocemi k zajištění zákonného příjmu veřejných rozpočtů, ale do sféry osob zúčastněných při správě daní zasahuje věcně, účelně a pouze v nezbytném rozsahu.

V § 6 odst. 2 daňového řádu je vymezena zásada spolupráce. Dle tohoto ustanovení osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Nejedná se přitom o pouhou nezávaznou proklamaci, ale o ustanovení zakládající povinnost osob zúčastněných na správě daní a správců daní vzájemně spolupracovat.

### **1.5. Správa daní a daňové řízení, dílčí řízení v daňovém řízení**

Jak již bylo naznačeno výše, pojmy „správa daní“ a „daňové řízení“ mají dle současného znění daňového řádu rozdílný obsah a nelze je zaměňovat či používat jako synonyma.

Správou daní se rozumí jednak postup správců daně, jednak realizace práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.<sup>67</sup> Správa daní je vykonávána jak v rámci daňového řízení, tak i mimo jeho rámec.<sup>68</sup> Daňový řád přitom obsahuje nejen úpravu vlastního daňového řízení, ale

---

<sup>66</sup> ONDRÝSEK, R.. § 5 [Postup správce daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 24.

<sup>67</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 16. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>68</sup> Tamtéž.

rovněž úpravu dalších činností správce daně, které daňovým řízením nejsou. Jde o tzv. postupy<sup>69</sup>, kdy výsledkem (resp. cílem) těchto postupů nemusí být na rozdíl od daňového řízení vydání rozhodnutí.<sup>70</sup> Naproti tomu u daňového řízení je výsledkem, k němuž řízení směřuje, vydání rozhodnutí. Jako příklady postupů dle daňového řádu lze uvést vyhledávací činnost správce daně, podání vysvětlení, provedení místního šetření, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností, přičemž výsledkem těchto činností správce daně není vydání rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu. Rozhodnutím dle § 101 daňového řádu správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem. Jedná se tedy o konstitutivní či deklaratorní správní akty vydané správcem daně. Výsledkem výše uvedených postupů správce daně ovšem takové rozhodnutí není (resp. postupy k jeho vydání nesměřují) a nelze je proto považovat za daňová řízení.<sup>71</sup> Daňové řízení ovšem může skončit i jiným způsobem, než vydáním rozhodnutí. Příkladem lze uvést zastavení řízení dle § 106 daňového řádu.

Daňové řízení je pak pojmem užším, přičemž jeho úprava je obsažena v daňovém řádu. Daňovým řízením se dle současné právní úpravy rozumí ty činnosti správce daně, které jsou vymezeny v § 134 daňového řádu. Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, v rámci kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.<sup>72</sup> Zákon rozeznává tři skupiny dílčích řízení, a to řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.<sup>73</sup> Význam zákonné definice pojmu dílčí řízení spočívá zejména v tom, že povinnosti lze daňovým subjektům ukládat pouze v rámci dílčích řízení.

Daňové řízení je správcem daně vedeno jednotlivě ve vztahu jednotlivým daňovým povinnostem daňového subjektu, přičemž se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období (pokud zákon zdaňovací období předmětné daně

---

<sup>69</sup> V daňovém řádu upravené v ustanoveních § 78 až § 90.

<sup>70</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 17. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>71</sup> Tamtéž. s. 49.

<sup>72</sup> Viz § 134 odst. 3 daňového řádu.

<sup>73</sup> Tamtéž.

upravuje), nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti (pokud je daň vázána pouze ke vniku dané skutečnosti a nikoli na zdaňovacího období).

Dle § 134 odst. 1 daňového řádu končí daňové řízení splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s daní souvisí. K ukončení řízení tak může dojít jak na základě dobrovolného splnění daňové povinnosti, tak např. marným uplynutím lhůty pro stanovení<sup>74</sup> a placení<sup>75</sup> daně. Na rozdíl od ostatních řízení upravených v právním řádu<sup>76</sup> neupravuje daňový řád ve vztahu k daňovému řízení jeho počátek.<sup>77</sup>

S ohledem na výše uvedené chápe část odborné veřejnosti pojem daňové řízení jak určitý časový úsek, v němž může, ale také nemusí docházet k faktickému řízení, tj. k aktivní činnosti správce daně vedoucí zpravidla k vydání rozhodnutí.<sup>78</sup> Zákonné vymezení pojmu „daňové řízení“ tak není shodné s vymezení pojmu „řízení“ v rámci jiných právních předpisů, neboť v rámci „daňového řízení“ v jeho nejužším pojetí správce daně žádná rozhodnutí nevydává a nerozhoduje o právech a povinnostech osob zúčastněných na správě daní.<sup>79</sup> Takto správce daně činí pouze v rámci jednotlivých dílčích řízení, jak jsou definována a upravena v § 134 odst. 3 daňového řádu.<sup>80</sup> Stejně jako nelze zaměňovat pojmy správa daní a daňové řízení, nelze ani směšovat daňové řízení a dílčí řízení. K autoritativním zásahům správce daně do práv a povinností osob zúčastněných na správě daní přitom může docházet výlučně v dílčích řízeních, která lze považovat za řízení ve „pravém“ slova smyslu.

Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.<sup>81</sup> Účel daňového řízení tak kopíruje účel správy daní.<sup>82</sup> Vymezení okamžiku zahájení dílčích řízení pak obsahuje ustanovení § 91 daňového řádu, dle něž je řízení je zahájeno dnem,

---

<sup>74</sup> Viz § 148 daňového řádu.

<sup>75</sup> Viz § 160 daňového řádu.

<sup>76</sup> Např. řízení správní či řízení soudní.

<sup>77</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2016. s. 432. ISBN:978-80-7380-639-2 s. 432.

<sup>78</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 134 [Účel daňového řízení; dílčí řízení]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 505.

<sup>79</sup> Tamtéž. s. 505.

<sup>80</sup> Tamtéž. s. 505.

<sup>81</sup> Viz § 134 odst. 1 daňového řádu.

<sup>82</sup> Viz § 1 odst. 2 daňového řádu.

kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Jak bylo již výše uvedeno, nelze zaměňovat daňové řízení s řízeními dílčími, přičemž se komentované ustanovení týká pouze dílčích řízení.<sup>83</sup> Oním prvním kontaktem daňového subjektu (coby osoby zúčastněné na správě daní) se správce daně je ve většině případů podání řádného daňového tvrzení.

Potud lze shrnout, že správa daní je pojmem širším než pojem daňové řízení a pojmem daňovému řízení nadřazeným.<sup>84</sup> V minulosti však nebyla hranice mezi správou daní a daňovým řízením tak striktně rozlišena, jak je tomu za současné právní úpravy. Jak již bylo výše zmíněno, daňové řízení se skládá z dílčích řízení, které lze dělit do tří hlavních skupin. Tyto skupiny v sobě zahrnují jednotlivá dílčí řízení, jak je vymezuje § 134 odst. 3 daňového řádu.

Do skupiny nalézací zákon zařazuje dílčí řízení vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, řízení doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydaném v prvních dvou uvedených řízeních. Další skupinou dílčích řízení jsou řízení při placení daní. Do této skupiny daňový řád řadí řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, řízení exekuční a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve výše uvedených řízeních. Konečně daňový řád obsahuje třetí skupinu dílčích řízení, která sestává z řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Pro účely této práce je na tomto místě vhodné zdůraznit, že stát bude odpovídat za škodu vzniklou v důsledku správy daní jako celku, tedy škodu vzniklou jak v rámci daňového řízení (resp. dílčích řízení), tak při jiných postupech správce daně, které řízením nejsou. Rozlišení mezi výše uvedenými kategoriemi činnosti správce daně však bude stěžejní z hlediska právní kvalifikace důvodu vzniklé škody.

---

<sup>83</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 134 [Účel daňového řízení; dílčí řízení]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 505.

<sup>84</sup> Tamtéž. s. 505.



## 1.6. Správa daní a postupy při správě daní

Účelem této podkapitoly je ve stručnosti shrnout postupy při správě daní, které upravuje daňový řád a které nejsou řízeními.

Jak již bylo výše uvedeno, postupy představují činnosti správce daně, jejichž cílem není vydání rozhodnutí.<sup>85</sup> Právní úprava těchto činností je obsažena v § 78 až § 90 daňového řádu. Obecně lze shrnout, že smyslem postupů dle daňového řádu je umožnit správci daně naplnění cíle správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní. Ačkoli správce daně při správě daní primárně vychází ze skutečností sdělených mu daňovým subjektem, není možné, aby správce daně nedisponoval prostředky, kterými si může pravdivost a úplnost tvrzení daňových subjektů ověřit.

Prvním a pro daňové subjekty nejméně invazivním postupem je vyhledávací činnost správce daně. Během ní správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní.<sup>86</sup> Tyto činnosti je správce daně oprávněn vykonávat před zahájením řízení i v jeho průběhu.<sup>87</sup> Vyhledávací činnost může správce daně provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem. Dle komentářové literatury ovšem nelze z dovětku „i bez součinnosti“ bez dalšího vyvodit, že správce daně by byl při vyhledávací činnosti absolutně zproštěn povinnosti součinnosti<sup>88</sup> s daňovým subjektem. Absence součinnosti tak bude omluvitelná jen v některých případech. Jako takový omluvitelný případ lze uvést situaci, kdy správce daně provádí vyhledávací činnost mimo daňové řízení.<sup>89</sup> Pokud však již daňové řízení probíhá, je provedení vyhledávací činnosti bez součinnosti daňového subjektu akceptovatelné jen v odůvodněných případech. V žádném případě však nelze z povinnosti součinnosti slevit tehdy, kdy by výsledky vyhledávací činnosti měly soužit jako důkazní prostředek.<sup>90</sup> Limit činnosti správce daně ve vztahu k vyhledávání důkazních prostředků je rovněž možné

---

<sup>85</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 168. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>86</sup> Viz § 78 odst. 1 daňového řádu.

<sup>87</sup> Tamtéž.

<sup>88</sup> Povinnost součinnosti představuje základní zásadu při správě daní uvedenou v § 6 odst. 2 daňového řádu.

<sup>89</sup> LICHNOVSKÝ, O. § 78 [Vyhledávací činnost]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 271.

<sup>90</sup> Tamtéž. s 271.

spatřovat v tom, že ten má sice možnost tyto prostředky vyhledat<sup>91</sup>, ale nesmí je již bez umožnění ingerence daňového subjektu provést a hodnotit. Dle čl. 38 odst. 2 Listiny má totiž každý (tj. i daňový subjekt) právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným (nikoli provedeným) důkazům.<sup>92</sup> V rámci vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn zejména zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, opatřovat nezbytná vysvětlení a provádět místní šetření.<sup>93</sup>

Druhým postupem je postup k odstranění pochybností.<sup>94</sup> Ten je správce daně oprávněn uplatnit v případě, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.<sup>95</sup> V případě existence konkrétních pochybností ohledně výše uvedených skutečností vyzve správce daně daňový subjekt, aby tyto dostatečně konkrétně formulované pochybnosti odstranil. Pochybnosti správce daně tedy musí být určitého charakteru, opřené o konkrétní skutečnosti a musí být vyjádřeny ve výzvě jasně a srozumitelně, aby byla daňovému subjektu zachována možnost na výzvu věcně a konstruktivně reagovat.<sup>96</sup> Nelze připustit takový postup, kdy správce daně vyjádří své pochybnosti pouze v obecné rovině či vágně, kdy není zřejmé, z jakých důvodů správce tyto pochybnosti nabyt a čeho se pochybnosti týkají.

Postup k odstranění pochybností nicméně není jediným možným postupem správce daně v případě, kdy ten zjistí nesrovnalosti mezi tvrzeními daňového subjektu a jím zjištěným skutkovým stavem. Daňový řád upravuje i možnost zahájení daňové kontroly, v rámci které má správce daně možnost prověřovat veškeré okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a není tedy limitován rozsahem důvodných pochybností, které dříve vymezil ve své výzvě

---

<sup>91</sup> Viz § 78 odst. 1 daňového řádu.

<sup>92</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 337, ISBN: 978-80-7263-769-0.

<sup>93</sup> Viz § 78 odst. 3 daňového řádu.

<sup>94</sup> Viz § 89 a násl. daňového řádu.

<sup>95</sup> Viz § 89 odst. 1 daňového řádu.

<sup>96</sup> Nezbytné kvalitě pochybností se v minulosti věnoval Nejvyšší správní soud, např. v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2010, č. j.: 5 Afs 92/2008 – 147. Dané rozhodnutí se sice vztahovalo k „vytýkácímu řízení“ dle zákona o správě daní a poplatku, které je předchůdcem postupu k odstranění pochybností, nicméně dle záměrů komentářové literatury je plně použitelné i na současnou právní úpravu.

k odstranění pochybností. V rámci daňové kontroly je správce daně omezen pouze určeným rozsahem<sup>97</sup> daňové kontroly, který je však oprávněn v průběhu daňové kontroly rozšířit<sup>98</sup>. V průběhu daňové kontroly má daňový subjekt na rozdíl od případu postupu k odstranění pochybností celou řadu povinností. Je například povinen poskytnout zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly<sup>99</sup>, poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací. Účast na daňové kontrole je tedy pro daňový subjekt mnohem více zatěžující než spolupráce se správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností. Správce daně přitom s ohledem na zásadu přiměřenosti<sup>100</sup> a hospodárnosti<sup>101</sup> nemá volnou dispozici ohledně volby jaký z výše uvedených postupů (tj. postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu) v konkrétním případě využije. Správce daně je při správě daní vždy postupovat tak, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a využíval jen co možno nejšetnější prostředky, stejně jako je povinen dbát toho, aby nedocházelo v důsledku jeho činnosti na straně daňových subjektů k vynaložení zbytečných nákladů. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu nedává koncepce výše uvedený institutů správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, jaký z postupů při správě daní využije a jak dlouho a s jakou intenzitou v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu nelze volně zaměňovat.<sup>102</sup> Soudní judikatura<sup>103</sup> rovněž dovodila, že správce daně je povinen zahájit postup k odstranění pochybností v případě, kdy má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti. Tímto postupem správce daně dosáhne cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu. Okamžité použití daňové kontroly, jakkoliv jde o postup výslovně daňovým řádem co do podmínek využití nejméně limitovaným, s cílem izolovaného ověření pouze určité předem

---

<sup>97</sup> Určeným jejím předmětem, tedy daňovými povinnostmi, tvrzení daňového subjektu nebo jinými okolnostmi rozhodnými pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

<sup>98</sup> Viz § 85 odst. 3 daňového řádu.

<sup>99</sup> Viz § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

<sup>100</sup> Viz § 5 odst. 3 daňového řádu.

<sup>101</sup> Viz § 7 odst. 2 daňového řádu.

<sup>102</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j.: 7 Aps 3/2013-34.

<sup>103</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č.j.: 4 Afs 182/2016-18.

jasně vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetrným k právům daňového subjektu a tedy postupem nepřipustným. V takové situaci je nutno zvolit postup k odstranění pochybností.<sup>104</sup>

## 2. Zajišťovací příkazy

### 2.1. Obecně o zajišťovacích příkazech

Úpravu zajišťovacího příkazu nalezneme v třetí části, dílu čtvrtém daňového řádu týkajícího se zajištění daní. Zajišťovací příkaz je předběžným rozhodnutím sui generis<sup>105</sup>, jehož podstatou je možnost správce daně zajistit úhradu doposud nesplatné či nestanovené daně, u níž má správce daně odůvodněnou obavu, že ta bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.<sup>106</sup> Správce daně zajistí daň vydáním zajišťovacího příkazu, kterým uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Charakteristickým rysem zajišťovacího příkazu je rychlost, s jakou nabývá vykonatelnosti a agresivita, s jakou zasahuje do majetkových poměrů daňových subjektů. V případě, kdy nehrozí nebezpečí z prodlení<sup>107</sup> je daňový subjekt povinen zajistit částku daně složením jistoty na depozitní účet správce daně do 3 pracovních dnů<sup>108</sup>. Zajišťovací příkaz je tedy ze své povahy předběžně vykonatelný<sup>109</sup>, neboť i když je proti němu přípustné odvolání, toto odvolání nemá odkladný účinek<sup>110</sup>. Pokud daňový subjekt do 3 pracovních dní peněžní prostředky na účet správce daně nesloží, vystavuje se nebezpečí daňové exekuce. Tato velmi krátká lhůta k obstarání a zaslání peněžních prostředků odpovídajících výši nesplatné či dokonce doposud nestanovené daně je ještě zkrácena v případě, kdy hrozí nebezpečí z prodlení. V takových případech je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu.<sup>111</sup>

---

<sup>104</sup> Tamtéž.

<sup>105</sup> Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 62 Af 75/2014-108.

<sup>106</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017.s. 37. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>107</sup> Jde o nebezpečí týkající se zmaření účelu zajišťovacího příkazu, kterým je urychlené zajištění úhrady daně.

<sup>108</sup> Viz § 167 odst. 3 daňového řádu.

<sup>109</sup> Tedy vykonatelný bez ohledu na právní moc.

<sup>110</sup> Viz § 109 odst. 5 daňového řádu.

<sup>111</sup> Viz § 167 odst. 3 daňového řádu.

Oznámením rozhodnutí se pak dle rozumu doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.<sup>112</sup>

Nejrychlejší způsob nabytí vykonatelnosti zákon stanoví v případech zajišťovacích příkazů k zajištění daně z přidané hodnoty. Dle speciálního ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, pokud hrozí nebezpečí z prodlení. Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.<sup>113</sup> V praxi to znamená, že zajišťovací příkaz nabyde vykonatelnosti ještě před okamžikem, kdy se s ním daňový subjekt má možnost seznámit a uloženou povinnost dobrovolně splnit. Správce daně je současně s vydáním zajišťovacího příkazu povinen pokusit se daňový subjekt vyrozumět vhodným způsobem o jeho vydání.<sup>114</sup> Pokud se však daňový subjekt nepovede kontaktovat, nemá to na vykonatelnost příkazu žádný vliv. O existenci zajišťovacího příkazu se tak daňový subjekt mnohdy dozví až v případě, kdy chce s zajištěnými peněžními prostředky či jiným majetkem disponovat. V tuto chvíli však již může na základě zajišťovacího příkazu<sup>115</sup> probíhat daňová exekuce a jakákoliv dispozice s postiženým majetkem není možná, typicky se jedná o případy přikázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb<sup>116</sup>.

S ohledem na předběžnou vykonatelnost zajišťovacího příkazu může být daňový subjekt, který nesplní povinnost uloženou mu zajišťovacím příkazem vystaven daňové exekuci i v případě, kdy s uložením povinnosti nesouhlasí a aktivně se vůči zajišťovacímu příkazu brání (např. podáním odvolání).

I když je zajišťovací příkaz rozhodnutím předběžného charakteru, kterým nedochází k vlastnímu stanovení daně, jde z pohledu daňového subjektu o významný a mnohdy zcela neočekávaný zásah do jeho majetkové sféry.<sup>117</sup> Daňové subjekty přitom v průběhu výkonu podnikatelské činnosti nemusí disponovat takovou mírou likvidních prostředků, která by jim

---

<sup>112</sup> Viz § 101 odst. 6 daňového řádu.

<sup>113</sup> Viz § 101 odst. 2 daňového řádu.

<sup>114</sup> Viz § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

<sup>115</sup> Vykonatelný zajišťovací příkaz je dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu exekucním titulem.

<sup>116</sup> Viz § 178 odst. 5 písm. b) daňového řádu.

<sup>117</sup> Zejména v případech, kdy zajišťovaná daň nebyla doposud stanovena.

umožňovala povinnost uloženou zajišťovacím příkazem splnit. Ekonomicky racionálně uvažující podnikatel přitom zpravidla nebude disponovat větším množstvím nevyužitých finančních prostředků, které by nechával „ležet ladem“, ale naopak bude ve snaze maximalizovat své hospodářské výsledky tyto prostředky efektivně alokovat jako investice. V případě vydání zajišťovacích příkazů jsou tak podnikatelé nuceni v enormně krátkém čase peněžní prostředky získat (např. prostřednictvím půjčky, úvěru či prodejem likvidních aktiv), případně již vlastněné prostředky odevzdat správci daně. Vzhledem k tomu, že maximální výše zajišťovacím příkazem zajištěné daně není nijak omezena, může vydání příkazu představovat výrazný (až likvidační) zásah do cash-flow daňových subjektů. Zajišťovacím příkazem přitom může teoreticky být postižen i bezproblémový daňový subjekt, který v době jeho vydání nemá žádný daňový dluh.<sup>118</sup>

Zajišťovací příkaz je s ohledem na výše uvedené nejzazším a operativním prostředkem při správě daní, což výslovně potvrdila i judikatura.<sup>119</sup> Při jeho využívání je proto správce daně povinen v návaznosti na zásadu přiměřenosti<sup>120</sup> náležitou péčí zkoumat, zda nelze cíle správy daní, tedy zajištění úhrady daně, dosáhnout jinými, pro daňový subjekt méně invazivními prostředky.<sup>121</sup>

## **2.2. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu – odůvodněná obava**

K vydání zajišťovacího příkazu může správce daně přistoupit jen v případech, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vydání. Dle § 167 odst. 1 daňového řádu lze zajišťovací příkaz vydat pouze, je-li zde 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. Existence této odůvodněné obavy musí být v rozhodnutí dostatečně osvětlena příslušnou správní úvahou a musí se opírat o konkrétní

---

<sup>118</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 38. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>119</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26.

<sup>120</sup> Viz § 5 odst. 3 daňového řádu.

<sup>121</sup> NOVÁKOVÁ, P. § 167 [Zajišťovací příkaz, jistota]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 608.

skutková zjištění, stejně jako musí být odůvodněna výše zajištěné částky.<sup>122</sup> Pouhé konstatování existence blíže nespecifikované obavy bez odkazu na konkrétní zjištěný skutkový stav nelze považovat za dostatečné sdělení důvodů rozhodnutí.<sup>123</sup> Závěr o existenci odůvodněné obavy nicméně není výsledkem dokazování, ale hypotetické úvahy správce daně, kdy správce daně při formování svého závěru vychází ze skutečností a zjištění, které má v době vydání zajišťovacího příkazu k dispozici.<sup>124</sup>

Jak vyplývá z dikce § 167 odst. 1 daňového řádu, odůvodněná obava správce daně se musí vázat k nedobytnosti daně či budoucími značnými obtížemi s jejím vybíráním. Pojem nedobytnost nedoplatku blíže vymezuje § 158 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je nedobytným takový nedoplatek, který byl bezvýsledně vymáhán na daňovém subjektu nebo jehož vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku, anebo u něhož je pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek, případně jehož vymáhání je spojeno se zvláštními nebo nepoměrnými obtížemi. Vzhledem ke skutečnosti, že splatná neuhrazená daň je nedoplatkem<sup>125</sup>, lze z výše uvedené definice nedobytnosti vycházet i pro účely zkoumání podmínek vydání zajišťovacího příkazu.<sup>126</sup> Z použitého výrazu „značné obtíže“ pak lze vyrozumět, že nejde o obtíže standardního rázu, ale o komplikace naplňující jistou kvalifikovanou míru závažnosti.<sup>127</sup> Takové obtíže mohou nastat například v případě, kdy daňový subjekt uskutečňuje jednání, jenž mohou zmařit výběr daně.<sup>128</sup> Správce daně je však v každém případě povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu vyjádřit úvahy, které ho k závěru o naplnění důvodné obavy ohledně nedobytnosti daně či jejího značně ztíženého výběru vedly.<sup>129</sup>

---

<sup>122</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 52. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>123</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>124</sup> BALCAR, V.. Obrana proti zajišťovacímu příkazu. Obchodněprávní revue. 2018, č. 4, s. 97-101

<sup>125</sup> Viz § 153 odst. 1 daňového řádu.

<sup>126</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 41. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>127</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 618. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>128</sup> Např. hromadný prodej, darování a jiné případy převodu majetku, neopodstatněné vydávání směnek, zřizování zástavních práv.

<sup>129</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 619. ISBN: 978-80-7502-081-9.

Jak již bylo uvedeno výše, základní zákonnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy, 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. Zákon však nijak blíže nespecifikuje konkrétní skutečnosti, které by odůvodněnou obavu správce daně mohly založit. Je to přitom právě existence důvodné obavy, která je „spouštěčem“ oprávnění správce daně vydat zajišťovací příkaz. Přezkum této obavy potom bude často středobodem argumentace daňových subjektů brojících proti zajišťovacím příkazům. Výklad obsahu pojmu „odůvodněná obava“ je tedy ponechán správním soudům a právní vědě, přičemž aplikační praxi správců daní významně ovlivňuje metodický pokyn vydaný Generálním finančním ředitelstvím upravující tuto problematiku<sup>130</sup>.

Jakési základní východisko pro činnost správce daně směřující k přijetí závěru o odůvodněné obavě stanovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31. Dle tohoto rozhodnutí je naplnění odůvodněné obavy nutno zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vzhledem k výše uvedenému nelze při posuzování existence odůvodněné povahy připustit paušalizaci, ale naopak je třeba důkladně šetřit všechny rozhodné skutečnosti v tom kterém konkrétním případě.

Ve shora komentovaném rozhodnutí dále soud vymezil některé konkrétní skutečnosti, které mohou zapříčinit důvodnou obavu správce daně. Soud výslovně uvedl, že: „*Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) [...]*“. Z výše uvedeného vyplývá, že hrozba insolvence daňového subjektu či účelový prodej majetku lze považovat za indicie, které mohou založit odůvodněnou obavu správce daně. Jsem však názoru, ani hrozící insolvence či odprodej majetku sám o sobě nepředstavuje jakýsi paušální předpoklad k tomu, aby správce daně pojal odůvodněné obavy coby podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu.

---

<sup>130</sup> Generální finanční ředitelství. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 7342/11-2310 [online]. 16. 11. 2011 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).



Komentované rozhodnutí nelze vykládat v tom smyslu, že by byl správce daně při vyvstanutí uvedených okolností bez dalšího liberován ze své povinnosti zkoumat všechny rozhodné skutečnosti daného případu a až na základě jejich komplexního zhodnocení přijmout závěr o existenci důvodných obav.

V obdobné duchu se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-143, ve kterém za skutečnost řádně odůvodňující obavy ohledně nedobytnosti daně označil konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (např. s přihlédnutím hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv pro další podnikatelskou činnost.

Zajišťovací příkaz nicméně lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než ve výše uvedených případech) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.<sup>131</sup>

Judikatura již dříve dovodila, že aktuální nedostatek majetku daňového subjektu k uhrazení nesplatné či nestanovené daně není důvodem odůvodňujícím obavu správce daně, že daň bude v okamžiku její vymahatelnosti nedobytná či značně obtížně inkasovatelná. Jiný závěr by nebyl dle Nejvyššího správního soudu právně i logicky přípustný. Odůvodněná obava správce daně může být namíste pouze v případě, kdy daňový subjekt v posuzované situaci peněžními či jinými prostředky k uhrazení daně disponuje a je zde důvodná pochybnost, že tomu tak v budoucnu nebude (daňový subjekt se svého majetku např. zbaví či jím nebude disponovat z jiných důvodů).<sup>132</sup> Jinými slovy, z pouhé nedostatečné aktuální majetkové situace daňového subjektu (ve vztahu k úhradě daně) nelze vyvodit důvodnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

V minulosti Nejvyšší správní soud označil za skutečnost, jenž může založit odůvodněné obavy správce daně snížení základního kapitálu společnosti spolu se schválením projektu přeměny odštěpením. Soud v posuzovaném případě označil za stěžejní neschopnost daňového subjektu

---

<sup>131</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31.

<sup>132</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-13.

disponovat po realizaci projektu odštěpení dostatečnou výší majetku na uspokojení pohledávek z daňového řízení.<sup>133</sup>

Odůvodněná obava správce daně se nevztahuje pouze na nedobytnost daně či její obtížné vybrání, ale rovněž na výši daňové povinnosti. Ačkoli správce daně není dle judikatury povinen v odůvodnění zajišťovacího příkazu detailně uvádět veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení nesplatné či nestanovené daně<sup>134</sup>, nemůže v odůvodnění příkazu na úvahy ohledně existence a výše daně zcela rezignovat.<sup>135</sup> Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, přičemž důvod k obavě musí být uveden v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhá soudnímu přezkumu.<sup>136</sup> Správce daně tedy nejenže musí v zajišťovacím příkazu vymezit, jaké zajišťované daně se příkaz týká a stanovit její konkrétní výši, stejně jako své úvahy (co do konkretizace daně i její výše) řádně odůvodnit.<sup>137</sup> V opačném případě by byl předmětný zajišťovací příkaz nezákonný.

Dle komentářové literatury může být zdrojem důvodných obav správce daně chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), probíhající či důvodně přepokládaný prodej majetku, vstup do likvidace, výmaz statutárních osob v obchodním rejstříku či nekontaktnost nově zapsaných osob, neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek, platby záloh bez reálného podkladu a bez jejich vyúčtování<sup>138</sup>.

---

<sup>133</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, sp. zn. 7 Afs 316/2018-34.

<sup>134</sup> Správce daně by takovou činností v podstatě „suploval“ nalézací řízení, jehož cílem je stanovení daně. Naproti tomu je Zajišťovací příkaz svou povahou rozhodnutím předběžným (resp. předstižným) a proto pro jeho účely postačí vymezení výše nesplatné či nestanovené daně s menší mírou průkaznosti.

<sup>135</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

<sup>136</sup> Tamtéž.

<sup>137</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 46. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>138</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

Poměrně detailní a obsáhlý demonstrativní výčet situací, ze kterých mohou vyplynout důvodné obavy správce daně obsahuje výše zmíněný metodický pokyn Generálního finančního ředitelství.<sup>139</sup> Jde o následující situace:

- Neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt; obchodní transakce bez náležitého protiplnění (nákup poradenských služeb, smlouvy o zprostředkování, nájemní smlouvy, prodej majetku s dlouhodobým odkladem splacení kupní ceny, úhrady od odběratelů či nabyvatelů zboží/ služeb/ majetku formou zápočtu pohledávek apod.);
- Platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování;
- Negativní historie osob spojených s daňovým subjektem, který je obchodní společností (členové orgánů, společníci), svědčící o rizikovosti daňového subjektu: jednatel či společník byl účasten v obchodních společnostech, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, nebo u nichž bylo zahájeno insolvenční řízení; negativní změna osob ve funkci statutárního orgánu (statutárním orgánem je osoba s bydlištěm či sídlem v cizině, bez vazeb na území ČR, nebo osoba nekontaktní či neznámého pobytu); z obchodního rejstříku byla vymazána osoba ve funkci statutárního orgánu a není známo, kdo tuto funkci vykonává;
- Vstup právnické osoby do likvidace;
- Právnická osoba v evidovaném sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo; častá změna sídla;
- Obecně špatná platební morálka daňového subjektu (existence neuhrazených, soudem či jiným orgánem exekurovaných splatných závazků);
- Odpočty daně z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období převyšují daňovou povinnost (musí být podloženo šetřením proč - nadměrné odpočty mohou být také dočasně nebo trvale oprávněné);
- Přijatá zdanitelná plnění jsou hrazena vklady podnikatele, společníků nebo půjčkami spřízněných či neznámých osob;

---

<sup>139</sup> Generální finanční ředitelství. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 7342/11-2310 [online]. 16. 11. 2011 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

- Nepravidelné podávání daňového přiznání, resp. daňových tvrzení, špatná komunikace a součinnost se správcem daně;
- Vyšší závazky než pohledávky (nemusí být vždy srovnatelné, např. dlouhodobý úvěr na investici bude vyšší než pohledávky);
- Náhlý pokles obratu či příjmů dlužníka oproti předchozím zdaňovacím obdobím
- Obchodní marže je menší než nula;
- Převod nemovitostí či převod hodnotných movitých věcí (úplatný či bezúplatný) za neobvyklých podmínek nevýhodných pro daňový subjekt;
- Účelové odčerpávání finančních prostředků, např. časté půjčky spřízněným osobám
- Odprodej podstatné části majetku a prodej podniku nebo jeho části, pokud jsou podmínky těchto transakcí neobvyklé;
- Neobvykle vysoký nárůst obratu ve vztahu k daňové historii firmy (tzv. „ready – made“ společnosti);
- Využívání bankovních účtů třetích osob; a
- Obchodování s rizikovými komoditami.

K vydání zajišťovacího příkazu je dle předmětné metodiky vhodné přistoupit pouze v případě, že daňový subjekt má majetek, ke kterému lze zřídit zástavní právo, popř. který lze postihnout exekucí a současně lze předpokládat, že se tento majetek v budoucnu podaří zpeněžit, a že finanční efekt nebude ve vztahu k výši nedoplatku zcela zanedbatelný.<sup>140</sup>

Existence metodického pokynu má pro daňové subjekty ten význam, že správci daně jsou povinni se tímto pokynem řídit a při své praxi jej dodržovat. Daňové subjekty tak mají určitou míru jistoty ohledně situací, ve kterých je možné očekávat vydání zajišťovacího příkazu.

---

<sup>140</sup> Generální finanční ředitelství. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 7342/11-2310 [online]. 16. 11. 2011 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

### 2.3. Důsledky vydání zajišťovacího příkazu

Jak již bylo výše naznačeno, vydání zajišťovacího příkazu může představovat zásadní zásah do podnikatelské činnosti daňového subjektu a mít pro něj až likvidační účinky. Lze rozumně předpokládat, že obezřetný podnikatel při své podnikatelské činnosti plánuje své výdaje a příjmy v určitém časovém harmonogramu. Výdaje a příjmy na sebe navazují tak, aby podnikateli nevyvstaly problémy s cash-flow, případně aby tyto finanční „mezery“ byly řádně (resp. na základě volby a rozhodnutí podnikatele) financovány.

S ohledem na předběžnou vykonatelnost a extrémně krátkou paritní lhůtu zajišťovacích příkazů mohou tato rozhodnutí zcela narušit plynulost cash-flow daňového subjektu. Daňové subjekty jsou tak nuceni vydat v enormně krátkém časovém úseku značné množství peněžních prostředků. S těmito výdaji však podnikatelé před oznámením zajišťovacího příkazu nijak nepočítali a nemusí proto disponovat dostatkem volných finančních prostředků. Důsledkem vydání zajišťovacího příkazu tak může být např. nutnost sjednání úvěru za nevýhodných podmínek (vysoká úroková sazba), prodej majetku pod cenou nebo nemožnost prostředky investovat. Všechny tyto scénáře přitom mají společné to, že představují škodu daňových subjektů, ať se už jedná o skutečnou škodu či ušlý zisk. V krajních případech může zajišťovací příkaz zapříčinit i ukončení podnikání daňového subjektu, resp. jeho úpadek či vstup do likvidace. Pokud by ovšem daňový subjekt povinnost uloženou zajišťovacím příkazem neuposlechl, vystavil by se hrozbě zahájení daňové exekuce<sup>141</sup>, v rámci které by správce daně mohl v případě nedostatku finančních prostředků na bankovních účtech exektovat majetek stěžejní a potřebný k jeho podnikatelské činnosti (např. stroje). To může mít rovněž za důsledek ukončení ekonomické činnosti daňového subjektu. Lze shrnout, že zajišťovací příkazy mají reálný potenciál způsobit přinejmenším závažné problémy i ekonomicky „zdravým“ a fungujícím podnikatelům, kterým se v rozhodné době pouze nedostává dostatku likvidních prostředků.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Vykonatelný zajišťovací příkaz je exekučním titulem podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

<sup>142</sup> Což ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 20. října 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016-96, v němž uvedl: „vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádné krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej zničit“.

Správce daně je nicméně povinen se při správě daní postupovat ve vztahu k daňovým subjektům co možno nejšetrněji a šetřit jejich práva a právem chráněné zájmy. Správce daně je obecně povinen používat při vyžadování plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (mj. zajištění úhrady daně).<sup>143</sup> Z výše uvedeného vyplývá, že lze-li reálně dosáhnout zajištění úhrady daně jiným způsobem, než vydáním zajišťovacího příkazu, je správce daně povinen zvolit tento alternativní způsob.

To ostatně ve své rozhodovací praxi potvrdil i Nejvyšší správní soud, který zastává názor, že je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.<sup>144</sup> Správce daně je tak v každém jednotlivém případě povinen zkoumat, zda zde existuje šance na úhradu daně standardním a pro daňový subjekt nikoli likvidačním způsobem. Pokud zde taková možnost je, není správce daně oprávněn přikročit k vydání zajišťovacího příkazu. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela.<sup>145</sup>

Pro komplexnost je nutné zmínit i judikaturu, dle které není správce daně při stanovení výše zajištění oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu.<sup>146</sup>

---

<sup>143</sup> Viz § 5 odst. 3 daňového řádu.

<sup>144</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

<sup>145</sup> Tamtéž.

<sup>146</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. září 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

## 2.4. Ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu

S ohledem na povahu zajišťovacích příkazů obsahuje daňový řád zvláštní úpravu ukončení jejich účinnosti. Jak již bylo uvedeno výše, lze proti zajišťovacímu příkazu podat odvolání. Pokud je daňovým subjektem podáno odvolání a nedojde k vydání rozhodnutí o něm do 30 dnů ode dne, kdy bylo odvolání podáno, stává se zajišťovací příkaz bez dalšího neúčinným.<sup>147</sup>

Další speciální pravidlo ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu je navázáno na změnu okolností, které byly důvodem pro jeho vydání. Správce daně je povinen po vydání zajišťovacího příkazu z úřední povinnosti zkoumat, zda stále existují důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno<sup>148</sup>. Pokud před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti pominou důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, rozhodne správce daně o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, a to bezodkladně.<sup>149</sup> Stejně tak zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.<sup>150</sup>

Vydáním zajišťovacího příkazu tedy povinnosti správce daně „nekončí“. Právě naopak, správce daně je povinen situaci daňového subjektu monitorovat, průběžně vyhodnocovat a v případě změny okolností, které zapříčinily vydání zajišťovacího příkazu, tyto změny reflektovat ve vztahu k dalšímu trvání účinnosti zajišťovacího příkazu či výše zajištěné částky. Všechny výše uvedené činnosti je přitom povinen vykonávat z úřední povinnosti. Daňový subjekt proto není povinen sdělovat správci daně důvody, pro které je namíste účinnost zajišťovacího příkazu jako celku ukončit, resp. rozhodnout o snížení původní výše zajištění. Vzhledem k tomu, že na základě zajišťovacích příkazů dochází k postižení mnohdy vysokých finančních částek, měl by správce daně přistupovat ke svým povinnostem po vydání příkazu zodpovědně a řádně je plnit.

---

<sup>147</sup> Viz § 168 odst. 1 daňového řádu.

<sup>148</sup> Těmito důvody je existence odůvodněné obavy, 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.

<sup>149</sup> Viz § 168 odst. 3 daňového řádu.

<sup>150</sup> Tamtéž.

Pokud v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti zajišťovacího příkazu vznikne vratitelný přeplatek, je správce daně povinen jej vrátit i bez žádosti daňového subjektu ve lhůtě 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu či ode dne zániku účinnosti zajišťovacího příkazu.<sup>151</sup>

Nesplní-li správce daně povinnost ukončit účinnost rozhodnutí o zajištění daně podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť jej odmítá zbavit povinnosti (strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá. Prostředkem obrany proti takovému jednání správce daně je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Viz § 155b daňového řádu.

<sup>152</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39.



### 3. ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU ZPŮSOBENOU PŘI VÝKONU VEŘEJNÉ MOCI

#### 3.1. Obecné vymezení pojmu

Článek 36 odst. 3 Listiny přiznává každému právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem, přičemž čl. 36 odst. 4 Listiny pak podmínky a podrobnosti upravuje zákon. Tímto zákonem je zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „Z OdpŠk“).

Výše uvedenou koncepci lze dle mého názoru považovat za další ústavní limitaci činnosti státu (resp. jeho orgánů), kdy ten je povinen uplatňovat státní moc pouze v souladu se zákonem, přičemž pokud této povinnosti nedostojí, je povinen k náhradě škody tím způsobené. Odpovědnost státu za škodu vzniklou při výkonu veřejné moci lze zařadit mezi základní atributy právního státu jako jednu ze záruk zákonnosti ve veřejné správě.<sup>153</sup> Typické je přitom to, že stát vystupuje ve sporech o náhradu škody jako rovnocenný subjekt s poškozeným, nikoli vůči němu v mocenském či nadřízeném postavení. To je ostatně zřejmé již ze skutečnosti, že stát se sám podřizuje výkonu soudní moci.

Nikoli zcela jednoznačnou je odpověď na otázku, zda je možné domáhat se náhrady škody přímo na základě čl. 36 odst. 3 Listiny, nebo pouze způsobem předvídaným a upraveným ve zvláštním zákoně (Z OdpŠk). Dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu dovozovala, že k náhradě škody může dojít pouze za podmínek Z OdpŠk, neboť sama Listina takový postup předvídá. Dle oponentního názoru, který zastává ve své rozhodovací praxi Ústavní soud, je

---

<sup>153</sup> POŘÍZKOVÁ, B., Náhrada škody a nemajetkové újmy pohledem soudkyně NSS [online]. 2019 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.ochrance.cz/fileadmin/user\\_upload/projekt\\_ESF/00\\_2019\\_VA/SYMPOSIA\\_KONFERENCE\\_VEL\\_EAKCE/03\\_28\\_Odpovednost\\_statu\\_za\\_skodu\\_pri\\_sprave\\_dani/03\\_28\\_Nahrada\\_skody\\_a\\_nemajetkove\\_ujmy\\_pohledem\\_soudkyne\\_NSS.pdf](https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/projekt_ESF/00_2019_VA/SYMPOSIA_KONFERENCE_VEL_EAKCE/03_28_Odpovednost_statu_za_skodu_pri_sprave_dani/03_28_Nahrada_skody_a_nemajetkove_ujmy_pohledem_soudkyne_NSS.pdf).

v případě absence zákonné úpravy přímá aplikace čl. 36 odst. 3 Listiny namíste. Dle jeho názoru nelze upřednostnit nedokonalost právní úpravy před uspokojením vzniklé škody.<sup>154</sup>

Ohledně koncepčního vymezení pojmu odpovědnosti nepanuje v právní teorii úplná shoda, přičemž jsou rozeznávány různé definice tohoto pojmu. Pro účely této práce si dovolím uvést pouze jednu z nich, kterou považuji za nejpřiléhavější. Dle V. Knappa lze pojem soukromoprávní odpovědnosti možné chápat jako povinnost nést sankci, která vzniká (resp. aktivizuje se) v důsledku porušení povinnosti primární.<sup>155</sup> Typické přitom je, že oprávnění z odpovědnostního vztahu vzniká mezi poškozeným a porušitelem primární povinnosti, přičemž rušiteli vzniká povinnost nést sankci, která směřuje k obnovení porušených právních vztahů, resp. k poskytnutí odpovídajícího zadostiučinění.<sup>156</sup>

Odpovědnost státu je speciálním případem odpovědnosti za škodu, která sice vzniká při výkonu veřejné moci dle norem veřejného práva, nicméně závazkový vztah vzniklý porušením povinností státu je svou povahou vztahem soukromoprávním.<sup>157</sup> Dle § 26 Z OdpŠ se právní vztahy upravené v tomto zákoně řídí občanským zákoníkem, pokud není stanoveno jinak. Komentované ustanovení tak výslovně zakládá subsidiární povahu zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**občanský zákoník**“), který obsahuje úpravy civilních odpovědnostních vztahů (povinnosti k náhradě škody a újmy). Lze tedy shrnout, že Z OdpŠk je zvláštním právním předpisem, který speciálně upravuje některé procesní a hmotněprávní aspekty odpovědnosti státu za škodu. Ve zbytku se pak uplatní zákonná úprava obsažená v občanském zákoníku.

Odpovědnost státu za škodu v režimu Z OdpŠk je koncipována jako odpovědnost objektivní bez možnosti liberace.<sup>158</sup> To znamená, že odpovědnostní vztah vzniká bez ohledu na existenci

---

<sup>154</sup> VOJTEK, P. § 1 [Obecné vymezení odpovědnosti]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 1.

<sup>155</sup> BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. Teorie práva. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 200.

<sup>156</sup> Tamtéž. s. 200.

<sup>157</sup> VOJTEK, P. § 26 [Vztah k občanskému zákoníku]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 221.

<sup>158</sup> Viz § 2 Z OdpŠk.

a stupeň zavinění ve vztahu k porušení povinnosti, přičemž se této odpovědnosti nelze zprostit.<sup>159</sup> Tato zákonná koncepce přiznává poškozenému velice silné postavení.

Od odpovědnosti státu za škodu způsobené při výkonu veřejné moci je nutné odlišit případy, kdy stát způsobí škodu mimo výkon veřejné moci. V takových případech bude stát vystupovat jako běžná právnická osoba<sup>160</sup>, postavená na roveň jiným osobám soukromého práva a závazkový vztah mezi poškozeným a státem nebude podřízen žádné zvláštní právní úpravě. Pokud tedy stát nebude v daném případě vůči poškozenému vystupovat v nadřazeném postavení, kdy autoritativně rozhoduje o jeho právech a povinnostech, nepřichází aplikace ZOdpŠk v úvahu.

### **3.2. Předpoklady odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci**

ZOdpŠk spolu s občanským zákoníkem normují základní předpoklady, za kterých je stát povinen k náhradě škody způsobené při výkonu státní moci. Povinnost k náhradě škody vzniká za kumulativního naplnění následujících podmínek:

- a) Existence nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu;
- b) Vznik škody či nemajetkové újmy;
- c) Existence příčinné souvislosti mezi vydáním nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu a vzniku škody nebo nemajetkové újmy.<sup>161</sup>

Základní podmínkou pro vznik odpovědnostního vztahu, kde stát bude vystupovat jako povinný v režimu ZOdpŠk, je s ohledem na výše uvedené to, aby škoda vznikla při výkonu státní moci. Vlastní definice pojmu „státní moc“ není v ZOdpŠk obsažena, dle závěrů právní vědy ji však lze vymezit jako moc autoritativně rozhodovat o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo,

---

<sup>159</sup> VOJTEK, P., § 2 [Nemožnost liberace]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 31.

<sup>160</sup> Viz § 21 občanského zákoníku.

<sup>161</sup> VOJTEK, P., § 1 [Obecné vymezení odpovědnosti]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 1.

nebo zprostředkovaně, přičemž subjekt, o jehož právech nebo povinnostech orgán veřejné moci rozhoduje, není v rovnoprávném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí na vůli subjektu.<sup>162</sup> Správu daní přitom jednoznačně lze považovat za výkon státní moci, neboť v jejím rámci vystupuje správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám v nadřízeném a vrchnostenském postavení, kdy autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech těchto osob.

Režim ZOdpŠk se neuplatní v případech, kdy škoda nebyla způsobena při výkonu veřejné moci (tzv. excesy). Za výkon veřejné moci nelze považovat situaci, kdy škodu sice způsobila osoba za obvyklých okolností reprezentující stát, ale tato osoba konkrétní škodní jednání učinila zcela mimo rámec svých služebních povinností.<sup>163</sup> O exces a chybějící výkon veřejné moci jde i v případě, kdy jednájící osoba svým počínáním nesleduje výkon veřejné správy, ale uspokojení zájmů vlastních či zájmů třetích osob.<sup>164</sup>

### 3.2.1. Odpovědnostní tituly

Stát odpovídá za škodu a vzniklou nemajetkovou újmu<sup>165</sup> způsobenou při výkonu státní moci.<sup>166</sup> Důvody odpovědnosti státu upravuje § 5 ZOdpŠk. Stát odpovídá za podmínek stanovených ZOdpŠk za škodu, která byla způsobena a) rozhodnutím, jež bylo vydáno v občanském soudním řízení, ve správním řízení, v řízení podle soudního řádu správního a v řízení trestním nebo b) nesprávným úředním postupem. Pro účely náhrady škody způsobené při správě daní je namíste upozornit na skutečnost, že výše uvedené ustanovení zakládá odpovědnost státu za rozhodnutí vydaná toliko ve „správních řízeních“, aniž by výslovně zmiňoval řízení daňová. Ačkoli by se na první pohled při použití doslovného jazykového výkladu komentovaného ustanovení mohlo zdát, že povinnost k náhradě škody se daňových řízení nedotýká, není tomu tak. I když je při správě daní vyloučeno použití správního řádu, je nutné pojem „správní řízení“ obsažený v § 5 písm. a) ZOdpŠk vyložit rozšiřujícím způsobem tak, aby zahrnul i daňová řízení.

---

<sup>162</sup> MIKULE, V., Oddíl 1. [Odpovědnost za škodu podle zákona č. 82/1998 Sb.]. In: HENDRYCH, D., ČEBIŠOVÁ, T., KOPECKÝ, M., MIKULE, V., POMAHAČ, R., PRÁŠKOVÁ, H., STAŠA, J., VOPÁLKA, V. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009, s. 645.

<sup>163</sup> VOJTEK, P., § 1 [Obecné vymezení odpovědnosti]. In: VOJTEK, P., BÍČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 1.

<sup>164</sup> Tamtéž. s. 1.

<sup>165</sup> Viz § 1 odst. 4 Z odpšk.

<sup>166</sup> Viz § 1 odst. 1 ZOdpšk.

K opačnému výkladu přitom není žádný důvod a tak je nutné správní řízení chápat jako *largo sensu* jako procesy směřující k vydání rozhodnutí správního orgánu, ať se na něj správní řád vztahuje, či nikoliv.<sup>167</sup>

### 3.2.1.1. Nezákonné rozhodnutí

Zákon výslovnou definicí nezákonného rozhodnutí neobsahuje, vymezuje ale podmínky, za kterých je aktivně legitimovaná osoba oprávněna uplatnit nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím. Logickým výkladem lze dle mého názoru dovodit, že pro účely ZOdPŠk je za nezákonné rozhodnutí nutné považovat takové rozhodnutí, v jehož důsledku vznikla škoda a které splňuje podmínky uvedené v § 8 odst. 1 ZOdPŠk.

V obecné rovině lze rozhodnutí definovat jako individuální správní akt, který se týká individuálně určené věci a individuálně určené osoby. V individuálnosti věci a osoby spočívá rozdíl rozhodnutí oproti právnímu předpisu a opatření obecné povahy. Rozhodnutím příslušný orgán buď zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby (tzv. konstitutivní rozhodnutí) nebo autoritativně prohlašuje, zda určitá osoba práva nebo povinnosti má či nemá (tzv. deklaratorní rozhodnutí).

Nezákonnost rozhodnutí lze spatřovat jak nesprávné aplikaci hmotněprávních norem, stejně jako v existenci procesní vad, pokud mají za následek nesprávnost rozhodnutí.<sup>168</sup>

Nárok na náhradu škody je předně možné uplatnit pouze v případech, kdy zde existuje pravomocné rozhodnutí.<sup>169</sup> Zákonodárce při této konstrukci vychází z předpokladu, že podmínkou vykonatelnosti (a tedy možnosti vlastního zásahu do práv poškozeného) předchází právní moc rozhodnutí<sup>170</sup>. Tak tomu skutečně ve většině případů je, neboť předběžná

---

<sup>167</sup> VOJTEK, P. § 5 [Formy odpovědnosti státu]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 63.

<sup>168</sup> VOJTEK, P. § 8 [Nezákonnost pravomocného rozhodnutí]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 94.

<sup>169</sup> Viz § 8 odst. 1 ZOdPŠk.

<sup>170</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), č. 82/1998 Dz.

vykonatelnost představuje výjimku z obecného pravidla.<sup>171</sup> Pokud tedy odvolání svým devolutivním účinkem oddálilo okamžik právní moci rozhodnutí, nemohlo dojít k výkonu rozhodnutí a nemohla v jeho důsledku vzniknout škoda. Zákon o odpovědnosti státu za škodu ovšem pamatuje i na případy, kdy je rozhodnutí předběžně vykonatelné. Pokud byla škoda způsobena nezákonným rozhodnutím vykonatelným bez ohledu na jeho právní moc, je poškozená osoba oprávněna uplatnit nárok i tehdy, kdy došlo ke změně či zrušení předběžně vykonatelného rozhodnutí na základě řádného opravného prostředku.<sup>172</sup> Výše uvedené má relevanci zejména při nárokování škody vzniklé v důsledku vydání nezákonných zajišťovacích příkazů.

Dále je pro vznik nároku na náhradu škody nutné, aby bylo pravomocné rozhodnutí pro jeho nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem (není-li stanoveno jinak).<sup>173</sup>

Vzhledem k tomu, že pro správní akty (rozhodnutí) platí presumpce jejich správnosti, tj. že na tato rozhodnutí je nutno pohlížet jako na platná, bezvadná a působící původně sledované právní účinky do doby, než jsou pro jejich nezákonnost stanoveným postupem zrušeny nebo změněny<sup>174</sup>, není soud rozhodující o náhradě škody oprávněn sám jako předběžnou otázku posoudit jejich zákonnost, ale je plně vázán rozhodnutím příslušného orgánu. V případech správy daní bude příslušným orgánem, který je nadán pravomocí měnit či rušit pravomocná rozhodnutí orgánů finanční správy správní soud. Rozhodnutí správního soudu o zrušení napadeného rozhodnutí již soud rozhodující o náhradě škody není oprávněn přezkoumávat.<sup>175</sup>

Zde je nutno podotknout, že současné znění ZOdpŠk není zcela optimální, neboť žádným způsobem nereflexuje náhradu škody způsobené tzv. nicotnými (nulitními) rozhodnutími. Nicotnost přitom stíhá ty správní akty, která se vyznačují natolik význačnými vadami, že je za rozhodnutí v pravém slova smyslu nelze vůbec považovat a nemohou proto ani působit žádných právních důsledků. Na tato „pseudorozhodnutí“ se hledí tak, jako by od počátku neexistovala. Nicotná rozhodnutí tak nelze zrušit, neboť v právním smyslu neexistují. To však neznamená,

---

<sup>171</sup> Jak bude blíže rozebráno níže.

<sup>172</sup> Viz § 8 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>173</sup> Viz § 8 odst. 1 ZOdpŠk.

<sup>174</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze 17. 8. 2004, sp. zn. 20 Cdo 723/2003.

<sup>175</sup> Viz § 8 odst. 1 ZOdpŠk.

že nemohou osobám, vůči kterým směřují, fakticky způsobit újmu. Právě z tohoto důvodu soudní judikatura argumentací *a minori ad maius*<sup>176</sup> dovodila, že na rozhodnutí, jejichž nicotnost byla prohlášena, se pro účely ZOdpŠk hledí jako na rozhodnutí nezákonná.<sup>177</sup>

Správní soudnictví má svůj ústavní základ v čl. 36 odst. 2 Listiny, dle něž každý kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Podmínky a podrobnosti stanoví zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**soudní řád správní**“). Soudní řád správní pak obsahuje úpravu mj. řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, ve kterém se může ten kdo o sobě tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, domáhat prostřednictvím žaloby zrušení takového rozhodnutí či vyslovení jeho nicotnosti.<sup>178</sup> Pokud soud žalobu shledá důvodnou, zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.<sup>179</sup>

Jak již bylo uvedeno výše, umožňuje ZOdpŠk uplatnit nárok na náhradu škody i v případech, kdy předmětné rozhodnutí nenabýlo právní moci. Jde o situace, kdy je nezákonné rozhodnutí vykonatelné bez ohledu na právní moc, tedy ve vztahu k tzv. předběžně vykonatelným rozhodnutím.<sup>180</sup> I v těchto případech je však nutné, aby bylo rozhodnutí změněno či zrušeno, a to na základě řádného opravného prostředku.

Při správě daní je odvolání coby řádný opravný prostředek sice široce přípustné<sup>181</sup>, nicméně odkladný účinek, tj. odklad vykonatelnosti rozhodnutí se uplatní pouze v případech výslovně stanovených zákonem<sup>182</sup>. Typickým předběžně vykonatelným rozhodnutím zajišťovací

---

<sup>176</sup> Pokud náhrada škody přísluší v případech zrušení či změny „pouze“ nezákonných rozhodnutí, nutně to musí platit i pro rozhodnutí nicotná, neboť nicotnost je vyšší formou nedostatku rozhodnutí.

<sup>177</sup> VOJTEK, P., § 8 [Nezákonnost pravomocného rozhodnutí]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 94.

<sup>178</sup> Viz § 65 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>179</sup> Viz § 78 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>180</sup> Viz § 8 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>181</sup> Viz § 109 odst.1 daňového řádu.

<sup>182</sup> Viz § 109 odst. 5 daňového řádu.

příkaz.<sup>183</sup> Rozhodnutí dle daňového řádu jsou proto standardně vykonatelná po uplynutí lhůty plnění, a o to i přes případně podané odvolání.<sup>184</sup> S ohledem na dikci § 8 odst. 2 ZOdPŠk tak pro možnost uplatňovat náhradu škody vzniklé nezákonným rozhodnutím vydaným při správě daní postačí, že toto rozhodnutí bude pro nezákonnost změněno či zrušeno odvolacím orgánem na základě podaného odvolání. Za vhodné považuji na tomto místě připomenout, že rozdíl správcem daně vyměřené daně a daně tvrzené daňovým subjektem v řádném daňovém tvrzení je splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, kterým byla daň vyměřena.<sup>185</sup> Ve lhůtě 15 dní ode dne právní moci dodatečného platebního výměru je splatný i rozdíl mezi dodatečně tvrzenou daní a doměřenou daní.<sup>186</sup> Splatnost daně na základě platebního výměru a dodatečného platebního výměru je navázána nikoli na vykonatelnost, ale na právní moc těchto rozhodnutí. I když jsou i tato rozhodnutí předčasně vykonatelná, je možné přistoupit k jejich výkonu nejdříve v době splatnosti vyměřené či doměřené daně, které předchází právní moc rozhodnutí.

Z titulu nezákonného rozhodnutí se lze náhrady škody domáhat pouze tehdy, pokud poškozený využil v zákonem stanovených lhůtách všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje.<sup>187</sup> Marné uplynutí zákonných lhůt k využití procesních prostředků tak má za následek zánik možnosti poškozeného se efektivně domáhat náhrady škody. ZOdPŠk pak výslovně uvádí, které procesní prostředky je poškozený povinen využít. Jde o řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky (vyjma návrhu na obnovu řízení) a návrh na zastavení exekuce.<sup>188</sup> Stejně tak je poškozený povinen využít jiný než výše uvedený procesní prostředek k ochraně práva, s jehož uplatněním je spojeno zahájení soudního, správního nebo jiného právního řízení.

ZOdPŠk tak klade na účastníka řízení požadavek k aktivní obraně proti rozhodnutí, které účastník považuje za nezákonné a kterým mu byla způsobena škoda. Pokud účastník této

---

<sup>183</sup> V podrobnostech viz výše.

<sup>184</sup> LICHNOVSKÝ, O., § 109 [Přípustnost a podání odvolání]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 435.

<sup>185</sup> Viz § 139 odst. 3 daňového řádu.

<sup>186</sup> Viz § 143 odst. 5 daňového řádu.

<sup>187</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdPŠk.

<sup>188</sup> Tamtéž.



povinnosti nedostojí, jde to k jeho tíži pod ztrátou nároku na náhradu škody (výjimkou jsou případy hodné zvláštního zřetele). Pokud má poškozený zájem o náhradu škody, musí využít všech procesních prostředků, které mu zákon nabízí a jejichž podání má za následek zahájení určitého řízení.<sup>189</sup> Komentované ustanovení je výslovným vyjádřením jedné ze základních zásad soukromého práva *vigilantibus iura*, tedy že práva patří bdělým.

Judikatura Ústavního soudu<sup>190</sup> však dovozuje, že výše uvedené pravidlo (povinnost vyčerpání všech procesních prostředků) nelze chápat absolutně a odtrženě od reality. Poškozený musí řádně využít ty prostředky nápravy, které jsou dostupné a dostatečné k dosažení nápravy tvrzených porušení. Není ale povinen využívat ty opravné prostředky, které jsou nedostatečné a neefektivní.

Právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím je poměrně striktně limitováno co do rozsahu osob, které mohou toto právo uplatnit. Požadovat náhradu škody mohou pouze účastníci řízení, ve kterém bylo nezákonné rozhodnutí vydáno a osoby, s nimiž nebylo jednáno jako s účastníkem řízení, ačkoliv s nimi jako s účastníkem řízení jednáno být mělo.<sup>191</sup> Jiné osoby nejsou k uplatnění nároku aktivně legitimované.

### 3.2.1.2. Nesprávný úřední postup

Nesprávný úřední postup je druhým titulem, na základě kterého lze po státu nárokovat náhradu škody či újmy.<sup>192</sup> Nezákonné rozhodnutí a nesprávný úřední postup je nutné důsledně rozlišovat a není je možné vzájemně zaměňovat. Současně platí, že co je nezákonným rozhodnutím, nemůže být nesprávným úředním postupem a naopak.<sup>193</sup>

Na rozdíl od nezákonného rozhodnutí<sup>194</sup> ovšem Z OdpŠk neobsahuje obecnou definici nesprávného úředního postupu. Z OdpŠk výslovně uvádí pouze jediný případ, kdy se

---

<sup>189</sup> Resp. povinnost dotčeného orgánu takové řízení zahájit.

<sup>190</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2011, sp. zn. IV. ÚS 3719/10

<sup>191</sup> Viz § 20 odst. 1 Z OdpŠk.

<sup>192</sup> Viz § 13 odst. 1 Z OdpŠk.

<sup>193</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 171. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>194</sup> Které je jakožto pojem v Z OdpŠk vymezeno alespoň nepřímo.

o nesprávný úřední postup jedná, kterým je porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě.<sup>195</sup> Dále § 13 odst. 1 Z OdpŠk upřesňuje, že v případech, kdy zákon nestanoví pro provedení úkonu nebo vydání rozhodnutí žádnou lhůtu, považuje se za nesprávný úřední postup rovněž porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí ve lhůtě přiměřené. Bližší výklad tohoto pojmu je proto nutné hledat v soudní judikatuře a závěrech právní vědy. Absenci vymezení nesprávného úředního postupu však nelze považovat za opomenutí či pochybení zákonodárce, neboť dle důvodové zprávy bližší charakterizace tohoto pojmu chybí záměrně a to z důvodu, že výstižnou definici pojmu nelze pro jeho mnohotvárnost podat.<sup>196</sup>

Prvním a nepochybným případem nesprávného úředního postupu je třeba rozumět nečinnost příslušných orgánů.<sup>197</sup> Pokud orgán, který je ze zákona povinen ve věci rozhodovat, nedodrží lhůty stanovené zákonem pro rozhodování nebo poruší-li obecná ustanovení procesních předpisů, která zakotvují povinnost vyřizovat věci, které jsou předmětem řízení, včas a bez zbytečných odkladů, půjde o nesprávný úřední postup.<sup>198</sup>

Další obecné předpoklady nesprávného úředního postupu formulovala soudní judikatura a právní věda. Předně je nutno uvést, že se může jednat jak o konání (aktivní jednání) tak i opomenutí (pasivitu) státního orgánu.<sup>199</sup> Nesprávným úředním postupem je takové deliktní jednání orgánů a osob, které je v jejich obvyklé rozhodovací činnosti nesprávné a které nenalezne svůj odraz ve vlastním obsahu rozhodnutí.<sup>200</sup>

Nesprávným úředním postupem je porušení pravidel předepsaných právními normami pro počínání státního orgánu při jeho činnosti, a to i při takových úkonech, které jsou prováděny

---

<sup>195</sup> Viz § 13 odst. 1 Z OdpŠk.

<sup>196</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), č. 82/1998 Dz.

<sup>197</sup> Tamtéž.

<sup>198</sup> Tamtéž.

<sup>199</sup> MIKULE, V. § 2 [Škoda způsobená nesprávným úředním postupem]. In: HENDRYCH, D., ČEBIŠOVÁ, T., KOPECKÝ, M., MIKULE, V., POMAHÁČ, R., PRÁŠKOVÁ, H., STAŠA, J., VOPÁLKA, V.. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009, s. 650.

<sup>200</sup> IŠTVÁNEK, F., KORBEL, F., SIMON, P. § 13 [Deliktní úřední postup]. Zákon o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci: Komentář. [online]. Wolters Kluwer [cit. 9. 4. 2023]. ISSN 2336-517X.

v rámci činnosti rozhodovací, avšak neodrazí se bezprostředně v obsahu vydaného rozhodnutí.<sup>201</sup>

Současně platí, že vyústil-li úřední postup, jehož správnost byla zpochybněna účastníkem řízení, ve vydání rozhodnutí, pak způsobilým titulem pro uplatnění nároku na náhradu škody podle ZODpŠk bylo právě toto nezákonné rozhodnutí, nikoliv úřední postup, který mu předcházel.<sup>202</sup>

Pokud se nesprávný úřední postup odrazí ve výroku rozhodnutí, nelze po státu nárokovat náhradu způsobené škody skrze ustanovení ZODpŠk týkajících se nesprávného úředního postupu, ale titulem k náhradě škodu bude výlučně nezákonné rozhodnutí.<sup>203</sup> Zjišťování či posuzování předpokladů pro rozhodnutí, shromažďování důkazů a jejich hodnocení a právní posouzení představují činnosti přímo směřující k vydání rozhodnutí.<sup>204</sup>

Judikatura rovněž dovodila, že za nesprávný úřední postup je nutné považovat i případy, kdy orgán jedná v rozporu s účelem, k jehož dosažení daný postup směřuje.<sup>205</sup> Správnost úředního postupu totiž musí být poměřována i s ohledem na účel, k jehož dosažení má postup směřovat.<sup>206</sup> Orgán veřejné moci tak při své činnosti musí dbát i pořádku určeného povahou a funkcí postupu.<sup>207</sup>

Z textace § 13 ZODpŠk lze dovodit, že v případě žaloby na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem není na rozdíl od případů nezákonného rozhodnutí nezbytné, ale byl dotčený úřední postup dříve shledán příslušným orgánem za nezákonný. Dle mého názoru tak lze dovodit z toho, že zatímco pro účely náhrady škody vzniklé v důsledku vydání nezákonného rozhodnutí ZODpŠk jako podmínku výslovně vyžaduje zrušení či změnu

---

<sup>201</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 25 Cdo 1851/2002.

<sup>202</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

<sup>203</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 71. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>204</sup> VOJTEK, P. § 13 [Nesprávný úřední postup státu]. In: VOJTEK, P., BÍČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 145.

<sup>205</sup> MATES, P., SEVERA, J. Odpovědnost státu za výkon veřejné moci. Praha : Leges, 2014. s. 53. ISBN:978-80-7502-021-5.

<sup>206</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 6. 2000, sp. zn. 25 Cdo 786/99.

<sup>207</sup> Tamtéž.

předmětného rozhodnutí pro nezákonnost, v případech náhrady škodu způsobené nesprávným úředním postupem tento požadavek absentuje. Tomuto závěru přitakávají i závěry právní vědy dle kterých „*pro uplatnění nároku na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem žádné zvláštní podmínky stanoveny nejsou*“.<sup>208</sup> Pokud ovšem správní soudy vysloví nezákonnost zásahu, je soud rozhodující o náhradě škody takovým rozhodnutím správního soudu vázán.<sup>209</sup>

I když deklarace nezákonnosti (nesprávnosti) úředního postupu není pro účely náhrady škody zákonnou podmínkou, může mít pro poškozeného svůj význam. Rozhodnutí o určení nezákonnosti postupu se poškozený může domáhat v rámci správního soudnictví, a to žalobou proti zásahu, pokynu nebo donucení<sup>210</sup>, případně v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu<sup>211</sup>. Pokud správní soud v řízení o žalobě proti zásahu, pokynu nebo donucení žalobě vyhoví, určí rozsudkem, že provedený zásah byl nezákonný. Poškozený coby žalobce tak získá lepší procesní postavení, neboť bude postaveno najisto, že nesprávný úřední postup byl nezákonný a soud rozhodující o náhradě škodu bude tímto výrokem vázán. Navíc pokud zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí-li jeho opakování, může se poškozený žalobou proti zásahu domáhat toho, aby soud správní orgánu zakázal pokračovat v porušování žalobcova práva a aby správnímu orgánu uložil obnovit stav, který panoval před zásahem.<sup>212</sup>

Dalším podstatným rozdílem oproti náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím je širší vymezení osob oprávněných u uplatnění nároku na náhradu škody. Na rozdíl od škody způsobené nezákonným rozhodnutím totiž oprávněnými nejsou pouze účastníci řízení<sup>213</sup>, ale každý, komu byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda.<sup>214</sup>

---

<sup>208</sup> MIKULE, V. § 2 [Škoda způsobená nesprávným úředním postupem]. In: HENDRYCH, D., ČEBIŠOVÁ, T., KOPECKÝ, M., MIKULE, V., POMAHAČ, R., PRÁŠKOVÁ, H., STAŠA, J., VOPÁLKA, V.. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009, s. 650.

<sup>209</sup> HENDRYCH, D. Správní právo: obecná část. 9. vyd. Praha: Beck, 2003. s. 441. ISBN 978-80-7400-624-1.

<sup>210</sup> Viz § 82 a násl. soudního řádu správního.

<sup>211</sup> Viz § 79 a násl. soudního řádu správního.

<sup>212</sup> Viz § 87 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>213</sup> Nebo osoby, nimž nebylo jednáno jako s účastníkem řízení, ačkoliv s nimi jako s účastníkem řízení jednáno být mělo.

<sup>214</sup> Viz § 22 odst. 2 ZOdPŠk.

### 3.2.2. Způsob a rozsah náhrady škody

Vzhledem k tomu, že ZOdpŠk neobsahuje vlastní definici pojmů „škoda“ a „nemajetková újma“, použije se s ohledem na § 26 ZOdpŠk právní úprava občanského zákoníku. Škoda představuje majetkovou újmu, tedy újmu, která se projevuje v majetkové sféře poškozeného. Výše škody je objektivně vyjádřitelná v penězích a současně je odčinitelná poskytnutím plnění majetkového charakteru (naturální restituce či peněžní plnění).<sup>215</sup> Škodu lze dělit na tzv. skutečnou (reálnou) škodu a ušlý zisk, přičemž škůdce je povinen poškozenému uhradit oboje.<sup>216</sup>

#### 3.2.2.1. Skutečná škoda

Za skutečnou škodu je nutno považovat takovou újmu, která znamená zmenšení majetkového stavu poškozeného oproti stavu před škodnou událostí.<sup>217</sup> Skutečnou škodou se tedy rozumí zmenšení aktiv poškozeného, zmenšení (úbytek) jeho majetku<sup>218</sup> či vynaložení nákladů na odstranění takového znehodnocení<sup>219</sup>. Skutečná škoda může mít podobu zmaření podstaty věci (jejího zničení) nebo jejího poškození.<sup>220</sup> Za současné právní úpravy je za skutečnou škodu považován i samotný vznik dluhu, aniž by jej poškozený (dlužník) musel reálně uhradit (splnit).<sup>221</sup>

Výše skutečné škody je pak představována hodnotou, jež je nutno vynaložit k uvedení do předešlého stavu<sup>222</sup>, tj. do stavu, který by existoval nebýt škodní události. Tato hodnota přitom

---

<sup>215</sup> BEZOUŠKA, P. § 2894 [Povinnost nahradit újmu]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1496

<sup>216</sup> Viz § 2952 občanského zákoníku.

<sup>217</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 4973/2014

<sup>218</sup> BEZOUŠKA, P. § 2952 [Rozsah náhrady škody]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1688.

<sup>219</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 18/01.

<sup>220</sup> BEZOUŠKA, P. § 2952 [Rozsah náhrady škody]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1688.

<sup>221</sup> Viz § 2952 občanského zákoníku.

<sup>222</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 4973/2014.

bude vyjádřena v penězích coby obecném ekvivalentu hodnoty.<sup>223</sup> Výše škody je tedy představována úbytkem absolutní hodnoty majetkového stavu poškozeného, ke kterému došlo v důsledku škodní události.<sup>224</sup> V souvislosti s daňovým řízením lze uvést usnesení Nejvyššího soudu, dle kterého stát neodpovídá za nesprávný úřední postup daňového orgánu, jestliže v jeho důsledku se majetkový stav poškozeného zmenšil pouze o částku, jejímž zaplacením byla splněna jeho daňová povinnost.<sup>225</sup>

ZOdpŠk za skutečnou škodu označuje i takové náklady řízení, které byly poškozeným účelně vynaloženy na zrušení nebo změnu nezákonného rozhodnutí nebo na nápravu nesprávného úředního postupu.<sup>226</sup> Dle výslovného ustanovení ZOdpŠk jsou náklady zastoupení součástí nákladů řízení. Tyto náklady zastoupení zahrnují nejen odměnu za zastupování, ale i účelně vynaložené hotové výdaje.<sup>227</sup> Částka odměny za právní zastoupení se se určí podle ustanovení zvláštního právního předpisu o mimosmluvní odměně<sup>228</sup>, kterým je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**advokátní tarif**“).

### 3.2.2.2. Ušlý zisk

Další formou škody je ušlý zisk. Dle § 2952 občanského zákoníku je škůdce povinen nahradit, co poškozenému ušlo. Ušlý zisk představuje absentující rozmnožení majetku, ke kterému by za obvyklého chodu věcí (tj. bez ingerence škodní události) došlo. Koncepce náhrady ušlého zisku vychází z premisy, že nebýt škodní události, poškozený by dosáhnul určitého rozmnožení svého majetku. Vzhledem k zásahu škodní události ovšem poškozený zisku nedosáhnul a škůdce je tak povinen k náhradě takového zisku. Pro vznik nároku na náhradu ušlého zisku ze ale musí

---

<sup>223</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 4973/2014.

<sup>224</sup> Tamtéž.

<sup>225</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 4. 2011, sp. zn. 28 Cdo 1603/2009.

<sup>226</sup> Viz § 31 odst. 1 ZOdpŠk.

<sup>227</sup> Viz § 31 odst. 3 ZOdpŠk.

<sup>228</sup> Tamtéž.

existovat vysoká pravděpodobnost, že by k rozmnožení majetku došlo. Nelze se spokojit s pouhou neodůvodněnou nadějí.<sup>229</sup>

Stran určení výše ušlého zisku lze v komentářové literatuře nalézt dvě rozdílné koncepce. První z nich vychází z pojetí tzv. konkrétního ušlého zisku. Ačkoli je určení výše ušlého zisku ze své povahy vždy v určitém ohledu hypotetické, nejde v žádném případě o určení libovolné a musí být provedeno tak, aby byla zjištěna jeho pravděpodobná výše blížící se podle běžného uvažování jistotě.<sup>230</sup>

Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence a výše ušlého zisku tíží poškozeného coby žalobce. Pokud chce být poškozený ve sporu úspěšný, musí tvrdit a prokázat, že mu ušlý zisk vzniknul a jaká je jeho výše. Podle koncepce konkrétního ušlého zisku náleží poškozenému taková náhrada ušlého zisku, kterého by za daných okolností v daném konkrétním případě dosáhnul, pokud se nedošlo ke škodní události. Poškozený je tak povinen tvrdit a prokázat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě je možné dospět k závěru, že poškozenému ušla konkrétní podnikatelská příležitost a v důsledku toho se majetek poškozeného nerozšířil.<sup>231</sup> V rámci koncepce skutečného ušlého zisku proto jsou pro posouzení nároku rozhodná tvrzení např. o konkrétních smluvních vztazích, které měl poškozený pro rozhodnou dobu sjednány či o pravidelně se opakujících obchodních příležitostech, o něž v té době přišel, tedy tvrzení o zcela konkrétních a individualizovaných skutečnostech.

Vedle pojetí konkrétního ušlého zisku je nutné zmínit koncepci abstraktního ušlého zisku, kterou upravoval dříve účinný zákon č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**obchodní zákoník**“).<sup>232</sup> Podstata této koncepce spočívá v tom, že místo skutečně ušlého (konkrétního) zisku lze požadovat náhradu takového zisku, jaký se v příslušném oboru zpravidla dosahuje při poctivém obchodování.<sup>233</sup> Oproti konkrétnímu

---

<sup>229</sup> BEZOUŠKA, P. § 2952 [Rozsah náhrady škody]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1688.

<sup>230</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 1996, sp. zn. II Odon 15/96.

<sup>231</sup> V tomto duchu srov. např. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 6. 2008, sp. zn.: 25 Cdo 936/2006.

<sup>232</sup> Viz § 381 obchodního zákoníku.

<sup>233</sup> BEZOUŠKA, P. § 2952 [Rozsah náhrady škody]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1688.

ušlému zisku není poškozený povinen prokazovat konkrétní skutečnosti, které by vedly k rozšíření jeho majetku, ale pouze určitý obvyklý průběh jeho podnikatelské činnosti a průměrně dosahované výdělky. Je však nutno upozornit, že současný občanský zákoník výše uvedenou koncepci abstraktního ušlého zisku nepřevzal a proto je jeho praktická aplikace otazníkem.

Občanský zákoník nicméně výslovně počítá s možností soudu určit náhradu škody podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu, pokud nelze výši náhrady škody přesně určit.<sup>234</sup> Komentované ustanovení vychází z předpokladu, že není účelné, aby byla poškozenému odňata jeho možnost nárokovat náhradu škody pouze z důvodu, že výši škody nelze přesně určit. Nemožností určit výši škody je nutno rozumět jak objektivní nemožnost takového určení, tak situace, kdy určení přesné výše škody je sice možné, leč náklady na dokazování by byly nepřiměřené a dokazování by bylo nerozumným.<sup>235</sup> Je ovšem otázkou, zda je možnost soudu určit náhradu škody použitelná i při náhradě škody způsobené při správě daní v režimu ZOdpŠk. Dle doslovné dikce § 30 ZOdpŠk se totiž náhrada ušlého zisku se poskytuje v prokázané výši. Tento rozpor ale překlenula judikatura Ústavního soudu<sup>236</sup>, dle které za situace, kdy žalobce není schopen přesně určit a prokázat výši škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, přičemž však prokáže a odůvodní, že mu taková škoda vznikla, nemohou obecné soudy rozhodnout, že mu proto škoda nebude vůbec nahrazena nebo že mezi protiprávním jednáním a vzniklou škodou není příčinná souvislost. Obecné soudy v takové situaci určí výši vzniklé škody podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu.

Úvahy vyjádřené ve výše zmíněném rozhodnutí Ústavní soud dále rozvinul v nálezu ze dne 30. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 922/18 (tzv. kauza „Kominík“). Ze skutkového hlediska šlo o případ, kdy bylo proti podnikateli (kominíkovi) bylo vedeno trestní stíhání, které bylo následně

---

<sup>234</sup> Viz § 2955 občanského zákoníku.

<sup>235</sup> BEZOUŠKA, P. § 2955 [Určení výše náhrady škody soudem]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1698.)

<sup>236</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2014, sp. zn. II. ÚS 1430/13-2.



zastaveno. Podnikatel ale nemohl pro účast na vyšetřovacích a dalších úkonech provozovat svoji podnikatelskou činnost, přičemž za tyto dny se domáhal vůči státu náhrady ušlého zisku.

Ústavní soud v rozhodnutí aproboval postup, kdy žalobce nárokoval náhradu ušlého zisku na základě svého daňového přiznání za předchozí zdaňovací období, přičemž výpočet výše ušlého zisku provedl jednoduchým vydělením celkových příjmů za zdaňovací období počtem „aktivních“ pracovních dní (v rámci kterých vykonával podnikatelskou činnost), a toto celé znásobil dny, pro které nemohl z důvodu trestního řízení podnikání vykonávat.

Ústavní soud v rozhodnutí uvedl, že na podnikatelskou činnost nelze nahlížet jen v jejím úzkém slova smyslu, kdy dochází k realizaci konkrétní smlouvy či konkrétní zakázky, ale že činnost podnikatele je přitom nepochybně širší a zahrnuje i činnosti, které nesměřují k bezprostřednímu dosažení zisku, ale které se následně projeví v podnikatelském výsledku jako takovém. Činnost podnikatele směřující k vydobytí zisku je nepochybně bohatší, než samotná konečná finální realizace té které zakázky.

Absurditu bezmezného trvání na prokázání konkrétních ušlých podnikatelských příležitostí demonstroval Ústavní soud na příkladu zavřené restaurace: *„Obdobně by bylo lze uvažovat o odmítnutí náhrady ušlého zisku za uzavření restaurace, protože poškozený by jen stěží prokázal, kdo by jinak v konkrétní den do restaurace přišel a „jakou by tam udělal útratu“ a následně dodal, že „Požadavky kladené soudy na prokázání ušlého zisku musí být přiměřené konkrétní činnosti konkrétního poškozeného.“* Dále Ústavní soud uvedl, že *„Dovedeno k závěrům ad absurdum, by např. drobný zemědělec neměl v obdobném případě nárok na náhradu škody, neboť samotný zisk získává výhradně až v rámci prodeje svého výpěstku na trhu. Za nemožnost realizovat bohatou činnost předcházející samotnému prodeji, by mu v takovém případě žádná náhrada škody nenáležela. Takový závěr je jen stěží aprobovatelný, neboť je zřejmé, že samotná realizace produktu v rámci trhu, je jen pomyslnou špičkou ledovce v činnosti takového zemědělce.“*

Ústavní soud v citovaném rozhodnutí uzavřel, že: *„Z výše uvedených důvodů je bezpředmětné, že stěžovatel v rámci svého podnikání nedokázal vykázat konkrétní smlouvu či podnikatelskou příležitost, o kterou v důsledku vedeného trestního stíhání přišel. Podstatnou je především ta skutečnost, že v souvislosti s úkony svého trestního stíhání nemohl vykonávat podnikatelskou*

*činnost.*“ Podle Ústavního soudu tak v posuzované věci nebylo sporu o tom, že by náhrada škody stěžovateli nenáležela, otázkou jen zůstává, v jaké výši by mu tato náhrada měla být přiznána.

V rámci citovaného nálezu stojí za povšimnutí zejména skutečnost, že Ústavní soud pro možnost nárokovat ušlý zisk výslovně opouští tvrdý požadavek na prokázání konkrétních ušlých podnikatelských příležitostí a na předložení konkrétních smluv, ale vznik nároku na náhradu škody staví již na základě nemožnosti vykonávat podnikatelkou činnost. Nelze si nevšimnout jisté podobnosti s kritériem obvyklého průběhu podnikatelské činnosti a průměrně dosahovaných výdělků, která byla vlastní koncepcí abstraktního ušlého zisku (v rámci které nebylo pro samotný vznik nároku nutné prokazovat konkrétní ušlé podnikatelské příležitosti). Je proto otázkou, zda se v případech obdobných tomu nyní posuzovanému Ústavní soud přiklání ke koncepcí abstraktního ušlého zisku, nebo zda se jedná o extenzivní výklad ustanovení § 2955 občanského zákoníku, podle kterého může soud určit náhradu škody podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu, pokud nelze výši náhrady škody přesně určit.

Ušlým ziskem může být i ztráta vyvolaná tím, že poškozený byl nucen vynaložit určitou peněžitou částku na základě rozhodnutí později zrušeného pro jeho nezákonnost, kdy poškozený přišel o výnos těmito penězi spojený.<sup>237</sup>

V rámci podnikání ušlý zisk znamená ztrátu očekávaného přínosu za situace, kdy měl poškozený zajištěny předpoklady pro tzv. pravidelný průběh věcí, tedy byl kdy byl nejen ochoten, ale i schopen danou podnikatelkou činnost vykonávat.<sup>238</sup> V konsekvenci se správou daní lze zmínit usnesení Nejvyššího soudu, dle kterého je podmínkou nároku na náhradu škody ve formě ušlého zisku z podnikatelské činnosti předchozí zaplacení daně.<sup>239</sup> Osoba, která nezaplátila nesprávně doměřenou daň, nemůže požadovat náhradu ušlého zisku z podnikání z titulu odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím.

---

<sup>237</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn.: 25 Cdo 296/2006.

<sup>238</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 8. 2008, sp. Zn.: 25 Cdo 1233/2006.

<sup>239</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. 25 Cdo 2286/2003.

Okamžikem vzniku nároku na náhradu škody představovanou ušlým ziskem je den, kdy mělo dojít ke zvýšení majetku, ačkoli se tak nestalo.<sup>240</sup>

---

<sup>240</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 8. 2009, sp. zn. 3 Tdo 559/2009.

### 3.2.3. Příčinná souvislost mezi nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem a vznikem škody

Posledním předpokladem pro vznik odpovědnostního vztahu je existence příčinné souvislosti mezi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a vznikem škody. Jinými slovy, pro posouzení vzniku odpovědnosti za škodu je nutné zkoumat, co je příčinou vzniku škody. Nalézání příčinné souvislosti proto představuje hledání jevu, který škodu vyvolal.

Základem pro posouzení příčinné souvislosti je tzv. teorie podmínky (*conditio sine qua non*). Dle této teorie je příčinou určitého následku každý jev, bez kterého by následek buď vůbec nenastal, nebo by nenastal způsobem, jakým nastal.<sup>241</sup> Pokud do uvedeného vzoru dosadíme jako příčinu nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup a jako následek vznik škody, lze shrnout, že v příčinné souvislosti je vznik takové škody, k níž by nedošlo, pokud by nebylo dříve vydáno nezákonné rozhodnutí či nebyl proveden nesprávný úřední postup. Pro účely posuzování příčinné souvislosti je nutno zkoumat, zda je nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup podmínkou vzniku škody, tedy zda by při odmyšlení takového rozhodnutí či postupu ke vzniku škody stejně došlo a zda by škoda vznikla způsobem, jakým vznikla. Pokud by ke vzniku škody došlo bez ohledu na existenci či neexistenci určitého jevu, nelze takovýto jev považovat za příčinu vzniku škody. Pro existenci příčinné souvislosti mezi dvěma skutečnostmi, je nutné, aby skutečnost, která má být příčinou, byla nutnou podmínkou (*conditio sine qua non*) toho, že se následek uskutečnil právě tak, jak se uskutečnil, tj. daným způsobem, v daném čase a v daném místě.<sup>242</sup>

Teorie podmínky je korigována tzv. přerušením příčinné souvislosti. V praxi je běžné, že určitý následek nemá jedinou, ale vícero příčin, kdy každá z těchto příčin přispěla ke vzniku následku určitou měrou. Dochází k tzv. řetězení příčin, kdy určitá skutečnost strhne řetězec dalších událostí vedoucích ke vzniku škody. K přerušení pomyslného řetězce příčin dojde v případě, kdy pozdější příčina je natolik významná, že by mohla následek způsobit sama o sobě.

---

<sup>241</sup> MATES, P., SEVERA, J. Odpovědnost státu za výkon veřejné moci. Praha : Leges, 2014. s. 124. ISBN:978-80-7502-021-5.

<sup>242</sup> BEZOUŠKA, P. § 2910 [Porušení zákona]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P., Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1537

Pokud by určitá příčina mohla být výlučnou příčinou vzniku následku a zároveň nebyla dřívější příčinou vyloučena, dochází k přerušení příčinné souvislosti, kdy je nutné jako příčinu následku označit „poslední“ z příčin.<sup>243</sup> Pokud zde existuje vícero příčin, které různou měrou přispěly ke vzniku následku, je nutné za rozhodující příčinu označit tu, která je důležitá, podstatná a značná.<sup>244</sup> Příčinná souvislost představuje skutečnost skutkovou, která podléhá dokazování. Důkazní břemeno nese jakožto žalobce poškozený.

### **3.3. Promlčení práva na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem**

ZOdpŠk obsahuje zvláštní právní úpravu promlčení, dle které se nárok na náhradu škody promlčí za tři roky ode dne, kdy se poškozený dozvěděl o škodě a o tom, kdo za ni odpovídá. Je-li podmínkou pro uplatnění práva na náhradu škody zrušení rozhodnutí, běží promlčecí doba ode dne doručení (oznámení) zrušovacího rozhodnutí.<sup>245</sup> Současně ZOdpŠk upravuje objektivní promlčecí lhůtu v délce deseti let, která počíná běžet dnem, ve kterém bylo poškozenému doručeno (oznámeno) nezákonné rozhodnutí, jímž byla způsobena škoda.<sup>246</sup> V ZOdpŠk nalezneme i úpravu stavení promlčecí doby. Promlčecí doba neběží ode dne uplatnění nároku na náhradu škody u příslušného orgánu do skončení předběžného projednání, nejdéle však po dobu 6 měsíců (což je lhůta, ve které je příslušný orgán povinen uplatněný nárok uhradit).<sup>247</sup>

V otázkách výslovně neupravených zvláštní právní úpravou (ZOdpŠk) se subsidiárně uplatní pravidla obsažená v občanském zákoníku.<sup>248</sup> Pokud tedy poškozený uplatní své právo na náhradu škody soudním návrhem a pokračuje-li řádně v zahájeném řízení, promlčecí lhůta od tohoto uplatnění po dobu řízení neběží.

Subjektivní promlčecí lhůta u nároku na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem počíná běžet okamžikem, kdy se poškozený dozvěděl o existenci škody. Pro počátek

---

<sup>243</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 30 Cdo 1729/2013.

<sup>244</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 9. 2006, sp. zn. 21 Cdo 2509/2005.

<sup>245</sup> Viz § 32 odst. 1 ZOdpŠk.

<sup>246</sup> Viz § 32 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>247</sup> Viz § 35 odst. 1 ZOdpŠk.

<sup>248</sup> Viz § 26 ZOdpŠk.

běhu promlčecí lhůty není nezbytné, aby poškozený znal přesnou výši škody.<sup>249</sup> Vědomost o škodné události, tedy o nesprávném úředním postupu, není z hlediska promlčení relevantní.<sup>250</sup>

Naproti tomu v případech nezákonného rozhodnutí počíná běh subjektivní promlčecí lhůty dnem, kdy bylo poškozenému doručeno či oznámeno rozhodnutí o zrušení nezákonného rozhodnutí, jímž byla způsobena škoda (tzv. zrušující rozhodnutí). Právě vydání zrušujícího rozhodnutí je přitom podmínkou pro uplatnění nároku na náhradu škody. Okamžik doručení či oznámení zrušovacího rozhodnutí je nutné hledat v konkrétních procesních předpisech.<sup>251</sup>

U škody vzniklé nezákonným rozhodnutím je navíc nutné počítat s objektivní desetiletou promlčecí lhůtou, dle které se nárok promlčí nejpozději za deset let ode dne doručení (oznámení) nezákonného rozhodnutí poškozenému.

Je vhodné připomenout, že důsledkem promlčení není zánik práva, ale toliko jeho procesní oslabení. Povinný je totiž v případě promlčení uplatňovaného nároku oprávněn vznést námitku promlčení. V návaznosti na podanou námitku pak povinný není povinen plnit a právo poškozeného na náhradu škody nadále trvá pouze jako naturální obligace, tj. ztrácí povahu nároku.

Pro úplnost lze ještě upozornit, že pokud je vedeno řízení před správním soudem dle soudního řádu správního, promlčecí lhůta po dobu tohoto řízení neběží.<sup>252</sup>

---

<sup>249</sup> BIČÁK, Vít. § 32 [Promlčení náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem]. In: VOJTEK, Petr, BIČÁK, Vít. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 374.

<sup>250</sup> Tamtéž.

<sup>251</sup> Tamtéž.

<sup>252</sup> § 41 soudního řádu správního.

### **3.4. Osoby nesoucí odpovědnost za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem; spoluodpovědnost poškozeného**

Pro určení osoby, která odpovídá za vznik újmy způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem je v první řadě nutné odpovědět na otázku, zda se v posuzovaném případě jednalo o výkon státní správy (ať již v přímé či přenesené působnosti) či o výkon samo správy. Dle § 1 odst. 1 Z OdpŠk odpovídá stát za škodu způsobenou při výkonu státní moci. Ačkoli Z OdpŠk vlastní definici státní moci neobsahuje, lze za její výkon obecně považovat vnučování vůle státu vyjadřující státní (resp. veřejný) zájem jednotlivcům.<sup>253</sup> Územní samosprávné celky (obce, kraje) odpovídají za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci svěřené jim zákonem v rámci samostatné působnosti.<sup>254</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že je nutné rozlišovat mezi státem a územními samosprávnými celky, neboť se jedná o zcela rozdílné entity nadané právní osobností. Každá z těchto entit je přitom nadána jinými pravomocemi a nese odpovědnost právě za výkon svěřených pravomocí.

Správa daní bezesporu představuje výkon státní moci, neboť stát prostřednictvím svých orgánů (finančních úřadů) autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů. Stát pak odpovídá za škodu, kterou způsobily státní orgány nemající vlastní právní osobnost.<sup>255</sup> Osobou odpovědnou za škodu způsobenou při správě daní bude s ohledem na výše uvedené stát.

Pokud se na vzniku škody vedle státu spolupodílel i poškozený, povinnost státu nahradit škodu se poměrně sníží.<sup>256</sup> Snížení povinnosti nahradit škodu dopadá nejen na případy, kdy škoda jako taková v důsledku okolností přičitatelných poškozenému vznikla, ale i na případy, kdy se již existující škoda zvětšila.<sup>257</sup> Výše uvedená zásada snížení povinnosti nahradit škodu se uplatní

---

<sup>253</sup> VOJTEK, P. § 1 [Obecné vymezení odpovědnosti]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 1.

<sup>254</sup> Viz § 1 odst. 2 Z OdpŠk.

<sup>255</sup> Viz § 3 odst. 1 písm. a) Z OdpŠk.

<sup>256</sup> Viz § 2918 občanského zákoníku.

<sup>257</sup> Tamtéž.

i v případech odpovědnosti státu v režimu Z OdpŠk.<sup>258</sup> Objektivní charakter odpovědnosti státu za škodu přitom nemá na výše uvedené pravidlo snížení škody při spoluzavinění žádný vliv.<sup>259</sup>

### 3.5. Osoby oprávněné k náhradě škody

Okruh osob, které jsou oprávněné požadovat náhradu škody závisí na daném druhu odpovědnostního titulu. Vymezení osob legitimovaných k uplatnění požadavku na náhradu škody je rozdílné pro případy škody vzniklé v důsledku nezákonného rozhodnutí a nesprávného úředního postupu.

Právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím je poměrně striktně limitováno co do rozsahu osob, které mohou toto právo uplatnit. Požadovat náhradu škody mohou pouze účastníci řízení, ve kterém bylo nezákonné rozhodnutí vydáno a osoby, s nimiž nebylo jednáno jako s účastníkem řízení, ačkoliv s nimi jako s účastníkem řízení jednáno být mělo.<sup>260</sup> Jiné osoby nejsou k uplatnění nároku aktivně legitimované. Z OdpŠk přitom vlastní definici účastníků řízení neupravuje a je proto vždy nutné vycházet z právní úpravy uplatnitelné v posuzovaném případě. V oblasti správy daní bude rozhodujícím právním předpisem daňový řád.

Naproti výše uvedenému náhrada škody způsobené nesprávným úředním postupem náleží každému, komu byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda.<sup>261</sup> Z OdpŠk tak přiznává právo na náhradu škody způsobené nesprávným úřadem širokému rozsahu osob, kdy vznik nároku nepodmiňuje postavením účastníka řízení.

---

<sup>258</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 65. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>259</sup> Tamtéž. s. 65.

<sup>260</sup> Viz § 20 odst. 1 Z OdpŠk.

<sup>261</sup> Viz § 22 odst. 2 Z OdpŠk.



### 3.6. Uplatnění práva na náhradu škody před příslušným úřadem

ZOdpŠk upravuje zvláštní způsob pro uplatnění práva na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, který jsou oprávněné osoby pro přiznání nároku povinny dodržet.

Poškození totiž před vlastním podáním soudního návrhu musí nárok nejprve uplatnit u k tomu příslušnému úřadu.<sup>262</sup> Sankcí za nesplnění této povinnosti je ztráta možnosti nárok úspěšně uplatnit soudní cestou. Uplatnění nároku na náhradu škody ve vztahu k úřadu je tak podmínkou pro případné uplatnění nároku na náhradu škody u soudu.<sup>263</sup> Účelem zavedení tzv. předběžného projednání nároku ze strany správních orgánů je dle důvodové zprávy poskytnutí možnosti orgánu státní správy uplatněnému nároku vyhovět a předejít tak zbytečným soudním sporům.<sup>264</sup>

K projednání uplatněného nároku je příslušný orgán je příslušný orgán, který je oprávněn jednat jménem státu ve věcech náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. Těmito orgány jsou ministerstva či jiné ústřední správní orgány. Pokud ke škodě došlo v odvětví státní správy, je úřadem příslušným k předběžnému projednání nároku úřad, do jehož působnosti vydání rozhodnutí či provedení postupu přísluší.<sup>265</sup> K uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní je s ohledem na výše uvedené Ministerstvo financí, neboť finanční úřady coby správci daní jsou organizačně podřízeny právě Ministerstvu financí.<sup>266</sup> Není-li možné určit příslušný úřad postupy podle ZOdpŠk, je příslušným úřadem Ministerstvo financí.

---

<sup>262</sup> Viz § 14 odst. 1 ZOdpŠk.

<sup>263</sup> Viz § 14 odst. 3 ZOdpŠk.

<sup>264</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), č. 82/1998 Dz.

<sup>265</sup> Viz § 6 odst. 2 písm. b) ZOdpŠk.

<sup>266</sup> HAJDUŠEK, T. Náhrada škody po státu (správci daně) z pohledu daňového subjektu [online]. 2019 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.ochrance.cz/fileadmin/user\\_upload/projekt\\_ESF/00\\_2019\\_VA/SYMPOSIA\\_KONFERENCE\\_VE\\_LEAKCE/03\\_28\\_Odpovednost\\_statu\\_za\\_skodu\\_pri\\_sprave\\_dani/03\\_28\\_Nahrada\\_skody\\_po\\_statu\\_spravci\\_dane\\_z\\_pohledu\\_danoveho\\_subjektu.pdf](https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/projekt_ESF/00_2019_VA/SYMPOSIA_KONFERENCE_VE_LEAKCE/03_28_Odpovednost_statu_za_skodu_pri_sprave_dani/03_28_Nahrada_skody_po_statu_spravci_dane_z_pohledu_danoveho_subjektu.pdf).

Pokud poškozený nárok omylem uplatní u jiného než příslušného úřadu, je tento úřad povinen postoupit žádost poškozeného příslušnému úřadu. Účinky předběžného uplatnění zůstávají i v tomto případě zachovány.<sup>267</sup> Pochybení při určení příslušného úřadu proto pro poškozeného nepředstavuje nebezpečí.

Předběžné projednání nároku je svou povahou čistě neformální, přičemž ZOdpŠk ani jiný právní předpis nestanoví jeho podobu. Výsledkem projednání je buď plné či částečné vyhovění požadavku na náhradu škody (tj. vyplacení požadované částky či její části), nebo nevyplacení takové částky (ať již v celém rozsahu či částečně). Ani v případech vyhovění žádosti, ani při jejím odmítnutí ovšem příslušný úřad nevydává rozhodnutí. Projednání nároku nemá charakter správního řízení a proto se nepočítá s vydáním jakéhokoliv rozhodnutí.<sup>268</sup> Samotné vyplacení peněžních prostředků má povahu občanskoprávního právního jednání.<sup>269</sup> S ohledem na ustanovení § 1 odst. 3 správního řádu, dle kterého se správní řád nevztahuje na právní jednání správních orgánů, nelze právní úpravu správního řízení na předběžné projednání uplatnit.<sup>270</sup> Použití správního řádu proto nepřipadá v úvahu. Stejně tak nelze za rozhodnutí považovat sdělení příslušného úřadu o tom, že nároku vyhovuje či že jej neuznává.

Vzhledem k neformální povaze projednání právní řád neurčuje náležitosti žádosti o vyplacení náhrady škody. Komentářová literatura ovšem dovozuje určité náležitosti, které by žádost obsahovat měla. Tyto požadavky se zdají být rozumné a představují minimální penzum informací, kterými musí příslušný úřad disponovat pro zaručení možnosti objektivního posouzení oprávněnosti nároku. Z požadavku na vyplacení náhrady škody musí vyplývat alespoň skutkové okolnosti uplatnění nároku (označení nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu), popis vzniklé škody a její vyčíslení a uvedené příčinné souvislosti.<sup>271</sup> Exaktní právní kvalifikace není v této fázi nutná. Pokud úřad nebude disponovat

---

<sup>267</sup> Viz § 14 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>268</sup> VOJTEK, P. § 14 [Předběžné uplatnění nároku]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 180.

<sup>269</sup> Tamtéž. s. 180.

<sup>270</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 4. 2016, sp. zn. 30 Cdo 258/2015.

<sup>271</sup> VOJTEK, P. § 14 [Předběžné uplatnění nároku]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 180.

alespoň výše uvedenými informacemi, těžko může o vyplacení náhrady škody objektivně rozhodnout, resp. žádosti vyhovět.

Jak již bylo uvedeno výše, nedochází v rámci předběžného projednání k vydání jakéhokoliv rozhodnutí. Pokud úřad žádosti vyhoví, vyplatí plnou výši náhrady a proces v důsledku plného uspokojení nároku poškozeného končí. Pokud se úřad rozhodne žádosti vyhovět a náhradu škody přizná, je dle zákona povinen škodu nahradit do šesti měsíců od uplatnění nároku.<sup>272</sup> Z OdpŠK tak ukládá příslušnému úřadu lhůtu, ve které je úřad povinen fakticky vyplatit náhradu škody. Náklady na právní zastoupení vynaložené v průběhu předběžného projednání nejsou předmětem náhrady škody spočívající ve vynaložených nákladech právního zastoupení.<sup>273</sup>

Jestliže úřad ve výše uvedené šestiměsíční lhůtě plně neuspokojí poškozeným vznesený nárok, je poškozený oprávněn uplatnit tento nárok žalobou v soudním řízení. Před soudem se ovšem poškozený může uspokojení svého nároku domáhat pouze tehdy, kdy po uplynutí šestiměsíční lhůty nebyl jeho nárok ze strany úřadu v plném rozsahu uspokojen.<sup>274</sup> Absence předběžného projednání příslušným úřadem představuje v soudním řízení odstranitelný nedostatek podmínek řízení a soud přistoupí k přijetí vhodných opatření za účelem jeho odstranění.<sup>275</sup> Předmětný nedostatek je možné odstranit právě podáním žádosti o vyplacení náhrady škody. Soud však není povinen postoupit žalobu příslušnému úřadu a podání žádosti je proto na žalobci. Pokud se nedostatek nepodaří odstranit, soud řízení zastaví.<sup>276</sup> S ohledem na výše uvedené je ovšem nutno konstatovat, že předchozí zamítavé stanovisko úřadu k poskytnutí náhrady škody není předpokladem či podmínkou pro iniciaci soudního řízení.

---

<sup>272</sup> Viz § 15 odst. 1 Z OdpŠk.

<sup>273</sup> Viz § 31 odst. 4 Z OdpŠk.

<sup>274</sup> Viz § 15 odst. 2 Z OdpŠk.

<sup>275</sup> VOJTEK, P. § 15 [Splatnost a uplatnění nároku u soudu]. In: VOJTEK, P., BÍČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 184.

<sup>276</sup> Viz § 104 odst. 2 občanského soudního řádu.

## **4. ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU ZPŮSOBENOU PŘI SPRÁVĚ DANÍ**

Následující část práce je věnována odpovědnosti státu za škodu, kterou způsobil při správě daní, přičemž shrnuje obecné poznatky uvedené v dřívějších částech této práce a uvádí je v kontextu konkrétních případů. V úvodu této části se věnuji prvkům společným pro uplatňování všech druhů škody vzniklých při správě daní a specifickým institutům daňového práva, které významně modifikují výši uplatnitelné škody. Následuje rozbor konkrétních modelových situací správy daní, při kterých může dojít ke vzniku škody na straně daňového subjektu.

### **4.1. Obecný postup uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní**

Na základě informací uvedených v přechozích kapitolách této práce lze dospět k závěru, že uplatnění nároku na náhradu škody vůči státu je poměrně komplexní a právně komplikovanou záležitostí, a to zejména v případech, kdy škoda vznikla v důsledku nezákonného rozhodnutí. Před samotným civilním řízením o náhradě škody je v takových případech poškozený nucen absolvovat správní (resp. daňové) řízení<sup>277</sup>, případně řízení před správním soudem<sup>278</sup> a konečně nárok uplatnit u příslušného správního orgánu v rámci předběžného projednání nároku.

U nesprávného úředního postupu je situace pro daňový subjekt situace podstatně jednodušší, neboť ZOdpŠk jako podmínku pro přiznání nároku nepožaduje předchozí marné uplatnění všech procesních prostředků poskytnutých k ochraně jeho práv. Dle dikce ZOdpŠk proto poškozený není pro získání náhrady škody povinen bránit se v daňovém řízení, resp. využít všech procesních prostředků obrany, jak je tomu v případě škody způsobené nezákonným rozhodnutím. ZOdpŠk výše uvedenou podmínku neupravuje.

S ohledem na výše uvedené je pro určení příslušného procesního postupu stěžejní správně kvalifikovat, zda byla škoda v posuzovaném případě způsobena nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. Jde totiž o dvě rozdílné skutkové podstaty odpovědnosti státu

---

<sup>277</sup> Pokud jde o škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím.

<sup>278</sup> Pokud jde o škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím.

za škodu, které je nutno rozlišovat. Co je nesprávným úředním postupem, nemůže být z povahy věci nezákonným rozhodnutím a naopak.<sup>279</sup>

V daňovém řízení je poškozený povinen využívat prostředků ochrany pouze v případě, že škoda vznikla v důsledku nezákonného rozhodnutí, nikoli nesprávného úředního postupu. Stejně tak není poškozený daňový subjekt povinen brojit proti nesprávnému úřednímu postupu ve správním soudnictví, tato povinnost dopadá pouze na případy vzniku škody v důsledku nezákonného rozhodnutí, pokud ke zrušení či změně rozhodnutí nedošlo v průběhu daňového řízení.

#### 4.1.1. Obrana v daňovém řízení

Jelikož je podmínkou pro přiznání nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím předchozí neúspěšné využití všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje<sup>280</sup>, je daňový subjekt povinen se proti nezákonnému rozhodnutí aktivně bránit již v daňovém řízení. Prostředkem k ochraně práva se rozumí řádný opravný prostředek, mimořádný opravný prostředek (vyjma návrhu na obnovu řízení), stejně jako jiný procesní prostředek k ochraně práva, s jehož uplatněním je spojeno zahájení soudního, správního nebo jiného právního řízení, nebo návrh na zastavení exekuce.<sup>281</sup> ZOdpŠk tak vychází z ideje, že je prvotní povinností poškozeného, aby se vůči nezákonnému rozhodnutí bránil. Pokud této povinnosti nedostál, jde tato skutečnost z hlediska nároku na náhradu škody k jeho tíži.<sup>282</sup> Výjimkou z výše uvedeného pravidla jsou případy hodné zvláštního zřetele.<sup>283</sup>

Řádným ochranným prostředkem je v daňovém řízení odvolání.<sup>284</sup> Odvolání je v daňovém řízení široce přípustné, neboť příjemce rozhodnutí je vždy oprávněn se proti rozhodnutí

---

<sup>279</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 71. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>280</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdpŠk.

<sup>281</sup> Tamtéž.

<sup>282</sup> VOJTEK, Petr. § 8 [Nezákonnost pravomocného rozhodnutí]. In: VOJTEK, Petr, BIČÁK, Vít. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 94.

<sup>283</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdpŠk.

<sup>284</sup> Viz § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

odvolat, pokud není zákonem stanoveno jinak.<sup>285</sup> Odvolání není přípustné např. proti výzvě k odstranění pochybností či zprávě o daňové kontrole. Podání řádného opravného prostředku lze považovat za postup, kterým je možno odvrátit vznik škody a který je plně v rukou účastníka řízení, proto jeho nepoužití půjde k tíži účastníka.<sup>286</sup>

Rozhodnutím, proti kterému je odvolání přípustné a proti kterému je daňový subjekt za účelem zachování nároku na náhradu škody povinen brojit podáním odvolání je typicky platební výměr či dodatečný platební výměr. Platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem dochází ke stanovení daně<sup>287</sup> ze strany správce daně (resp. k jejímu vyměření či doměření). Na tomto místě se jeví jako vhodné upozornit, že podání odvolání nemá v daňovém řízení standardně odkladný účinek a rozhodnutí správce daně je proto vykonatelné bez ohledu na podané odvolání.<sup>288</sup>

Odvolání je možné podat ve lhůtě 30 dní ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Zachování této lhůty je pro daňový subjekt významné i z hlediska možnosti přiznání náhrady škody způsobené daným rozhodnutím, neboť zákonnou podmínkou pro přiznání náhrady škody soudem je včasnost podání řádného opravného prostředku.<sup>289</sup> Z formálního hlediska pak musí odvolání splňovat náležitosti uvedené v § 112 odst. 1 daňového řádu.

Mimořádným opravným prostředkem proti nezákonnému rozhodnutí je v daňovém řízení návrh na povolení obnovy řízení.<sup>290</sup> Jelikož ZOdpŠk z hlediska zachování nároku na náhradu škody výslovně vylučuje povinnost podat návrh na obnovu řízení, není daňový subjekt tento mimořádný opravný prostředek povinen podávat.<sup>291</sup>

---

<sup>285</sup> Viz § 109 odst. 1 daňového řádu.

<sup>286</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), č. 82/1998 Dz.

<sup>287</sup> Viz § 147 odst. 1 daňového řádu.

<sup>288</sup> Viz § 109 odst. 5 daňového řádu.

<sup>289</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdpŠk.

<sup>290</sup> Viz § 108 odst. 1 písm. b) ZOdpŠk.

<sup>291</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdpŠk.

Zbývá posoudit, zda má daňový subjekt v daňovém řízení ještě nějaký další procesní prostředek k ochraně jeho práv, s jehož uplatněním je spojeno zahájení správního řízení.

Pokud daňový subjekt nabude přesvědčení, že určité rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, je oprávněn podat podnět k přezkoumání u správce daně, který ve věci rozhodnul v posledním stupni.<sup>292</sup> Jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.<sup>293</sup> Podnět k zahájení přezkumného řízení ovšem nelze považovat za prostředek k ochraně práva ve smyslu § 8 odst. 3 ZOpdŠk, neboť v důsledku jeho uplatnění nedochází bez dalšího k zahájení přezkumného řízení. K zahájení přezkumného řízení totiž dochází výlučně z moci úřední<sup>294</sup> a zahajuje jej příslušný správce daně vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí<sup>295</sup>. Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem a podání daňového subjektu představuje pouhý podnět k jeho zahájení. Na zahájení přezkumného jednání není ze strany daňového subjektu právní nárok a tento není aktivně legitimován k jeho zahájení.<sup>296</sup> Podáním podnětu tedy nelze bez dalšího iniciovat zahájení přezkumného řízení a tento podnět proto nelze považovat za prostředek právní ochrany ve smyslu ZOpdŠk.

Dalším potencionálním prostředkem k ochraně práv daňového subjektu je stížnost. Stížnost představuje subsidiární prostředek ochrany<sup>297</sup>, kterým se daňový subjekt může bránit proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu správce daně, neposkytující-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.<sup>298</sup> Podání stížnosti je namísto např. vůči rozhodnutím, proti kterým není odvolání přípustné. Je-li proti rozhodnutí možné podat odvolání, je třeba přistoupit k jeho podání. Ačkoliv je správce daně povinen skutečnosti uvedené ve stížnosti prošetřit, není výsledkem tohoto prošetření vydání rozhodnutí o vyřízení stížnosti, ale pouhé „učinění opatření k nápravě“.<sup>299</sup> Byť podání stížnosti zakládá povinnost správce daně stížnost

---

<sup>292</sup> Viz § 121 odst. 4 daňového řádu.

<sup>293</sup> Viz § 123 odst. 5 daňového řádu.

<sup>294</sup> Viz § 121 odst. 1 daňového řádu.

<sup>295</sup> Viz § 123 odst. 2 daňového řádu.

<sup>296</sup> NOVOTNÁ, M. a kol. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. s. 163. ISBN 978-80-7400-730-9.

<sup>297</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32.

<sup>298</sup> Viz § 261 odst. 1 daňového řádu.

<sup>299</sup> Viz NOVOTNÁ, M. a kol. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. s. 178. ISBN 978-80-7400-730-9.

vyřídit, není důsledkem jejího podání zahájení správního (resp. dílčího daňového) řízení ve smyslu § 8 odst. 3 ZOdPŠk, protože cílem a smyslem prošetření stížnosti je toliko její vyřízení, které nemusí nutně znamenat vydání rozhodnutí. Správním (resp. dílčím daňovým) řízením se rozumí postup, který směřuje k vydání rozhodnutí. K vyřízení stížnosti ovšem může dojít i neformálně bez vydání rozhodnutí. Podáním stížnosti proto nedochází k zahájení správního řízení a tudíž nejde o prostředek k ochraně práva ve smyslu § 8 odst. 3 ZOdPŠk, který by bylo nutné vyčerpat před podáním žaloby na náhradu škody. Stížnost není ani právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 soudního řádu správního, který je nutno vyčerpat před podáním žaloby na ochrany před nezákonným zásahem.<sup>300</sup>

Pro úplnost je vhodné zmínit rovněž námitku coby procesní prostředek ochrany daňového subjektu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání.<sup>301</sup> O podané námitce se vede řízení, které je zakončeno vydáním rozhodnutí.<sup>302</sup> Rozhodnutím lze napadený úkon správce daně zrušit, změnit či sjednat nápravu jiným způsobem.<sup>303</sup> Námitka tedy představuje procesní prostředek k ochraně práva, který je poškozený před uplatněním nároku na náhradu škody způsobené státem povinen vyčerpat.

Povinnost poškozeného k vyčerpání procesních prostředků ovšem není bezbřehá. Ústavní soud ve své rozhodovací praxi<sup>304</sup> dovodil, že „*Pravidlo vyčerpání procesních opravných prostředků vyžaduje, aby stěžovatel řádně využil ty prostředky nápravy, které jsou dostupné a dostatečné k dosažení nápravy tvrzených porušení. Existence efektivních opravných prostředků musí být jistá nejen v teorii, ale také v praxi, jinak ztrácí požadovanou přístupnost a efektivnost. Stěžovatel není povinen využívat opravné prostředky, které jsou nedostatečné a neefektivní.*“ S ohledem na shora citované rozhodnutí není poškozený povinen formalisticky využívat všech procesních prostředků, ale pouze těch, které jsou v daném případě pro zjednání nápravy dostatečné a efektivní.

---

<sup>300</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn.: 1 Afs 58/2017

<sup>301</sup> Viz § 159 odst. 1 daňového řádu.

<sup>302</sup> Viz § 159 odst. 3 daňového řádu.

<sup>303</sup> Tamtéž.

<sup>304</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2011, sp. zn. IV. ÚS 3719/10.



Ve vztahu k nesprávnému úřednímu postupu upravuje daňový řád řadu prostředků ochrany, kterými se daňový subjekt může proti nesprávnému úřednímu postupu správce daně bránit. Příkladem lze uvést možnost podat podnět na odstranění nečinnosti správce daně<sup>305</sup> nebo stížnost<sup>306</sup>. Využití těchto prostředků ochrany přitom zakládá povinnost správce daně se předmětnými podáními zabývat a řádně prověřit skutečnosti v nich uvedené.<sup>307</sup> Lze tak učinit závěr, že podáním některých z prostředků ochrany daňového subjektu dochází k iniciaci správní činnosti správce daně.

Je ovšem otázkou, zda má případné nevyužití prostředků ochrany daňového subjektu nějaký dopad do práva na náhradu škody a pokud ano, o jaký dopad se jedná. V teoretické rovině přichází do úvahy možnost aplikace ustanovení občanského zákoníku o poměrném snížení povinnosti nahradit škodu v důsledku spoluzavinění škody poškozeným.<sup>308</sup> Dle komentovaného ustanovení platí, že vznikla-li škoda nebo zvětšila-li se také následkem okolností, které se přičítají poškozenému, povinnost škůdce nahradit škodu se poměrně sníží. Okolností přičitatelnou poškozenému může být jak jeho aktivní jednání, tak i pasivita. O druhý z případů půjde pokud poškozený nepřijal opatření, která by vzniku škody zabránila či která by odvrátila další zvětšení již existující škody.<sup>309</sup> V souvislosti se shora uvedeným se nabízí otázka, zda se daňový subjekt stane spoluodpovědným při nevyužití právním řádem mu přiznaných prostředků ochrany. Spoluodpovědnost by se přitom mohla projevit jak ve vztahu ke vzniku škody jako takové, tak ve vztahu k jejímu zvýšení (např. při delší době trvání daňové kontroly nebo delšímu zadržování nadměrného odpočtu). Jsem nicméně názoru, že v důsledku nevyužití právním řádem přiznaných prostředků ochrany se daňový subjekt nestává spoluodpovědným za vznik škody. Opačný názor by byl dle mého přesvědčení neudržitelný, neboť by ve svém důsledku ukládal poškozenému povinnost přistoupit k podání všech možných procesních prostředků obrany, a to pod hrozbou ztráty plného nároku na náhradu škody. Zde je

---

<sup>305</sup> Viz § 38 daňového řádu.

<sup>306</sup> Viz § 261 daňového řádu.

<sup>307</sup> Dle § 38 odst. 3 daňového řádu je nejbližší nadřízený správce daně povinen prověřit podnět na nečinnost a pokud je podnět důvodný, přikázat nejpozději do 30 dnů po jeho obdržení správci daně, aby zjednal nápravu. Podle § 261 odst. 3 je správce daně povinen prošetřit skutečnosti uvedené ve stížnosti a tuto stížnost vyřídit ve lhůtě 60 dnů ode dne jejího doručení.

<sup>308</sup> Viz § 2918 občanského zákoníku.

<sup>309</sup> BEZOUŠKA, P. § 2918 [Spoluúčast poškozeného na vzniklé újmě]. In: HULMÁK, M., BEDNÁŘ, V., BEZOUŠKA, P. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 1587.

nutné upozornit, že využití prostředků ochrany v daňovém řízení je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Potencionální nutnost uplatnění prostředků ochrany pro účely zachování nároku na náhradu škody by je ovšem činila de facto obligatorními. Obrana v daňovém řízení je pro poškozeného mnohdy náročná a nedává smysl, aby v důsledku porušení povinností ze strany správce daně vznikla povinnost k uplatnění prostředků ochrany na straně daňového subjektu. Nadto je to právě porušení povinností na straně správce daně, v důsledku kterého ke vzniku škody primárně došlo, když ten nevykonával svěřené pravomoci v souladu se zákonem. Nejeví se proto příliš logickým, aby právní řád pro účely zachování plného nároku ukládal poškozenému daňovému subjektu povinnost využití veškerých procesních prostředků, když sám ke vzniku škody nijak nezavdal.

#### **4.1.2. Obrana ve správním soudnictví**

Pokud byla škoda způsobena nezákonným rozhodnutím, je předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku na její náhradu zrušení či změna takového rozhodnutí příslušným orgánem.<sup>310</sup> Příslušným orgánem může být i soud. Důvodem pro změnu či zrušení rozhodnutím přitom musí být jeho nezákonnost.<sup>311</sup> Důvodem nezákonnosti rozhodnutí může být jeho rozpor jak s hmotněprávními, tak i procesními předpisy.<sup>312</sup>

Změny nebo zrušení rozhodnutí se ne vždy podaří docílit již v daňovém řízení a poškození jsou mnohdy nuceni obrátit se na správní soudy s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Pro poškozeného je kýženým výsledkem tohoto soudního řízení vydání rozsudku, kterým soud napadené rozhodnutí zruší pro jeho nezákonnost, či v krajním případě vysloví jeho nicotnost.

Právní úpravu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu obsahuje soudní řád správní ve své druhé hlavě prvním dílu. Poškozený je oprávněn podat žalobu, kterou se bude domáhat zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti nebo vyslovení jeho nicotnosti.

---

<sup>310</sup> Viz § 8 odst. 1 ZOdPŠk.

<sup>311</sup> Tamtéž.

<sup>312</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 5. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3940/2009.

Z koncepčního hlediska není na škodu připomenout, že správní soudnictví je založeno na kasačním principu.

Správní soudy poskytují ochranu před úkony správních orgánů, kterými se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti (tzv. rozhodnutí).<sup>313</sup> Před jinými akty správních orgánů soudy ve správním soudnictví ochranu neposkytují, byť by byla formálně označena jako „rozhodnutí“.<sup>314</sup> Soudní řád správní obsahuje vlastní definici rozhodnutí správního orgánu, která se nicméně obsahově překrývá s definicí rozhodnutí dle daňového řádu.<sup>315</sup> Zrušení rozhodnutí vydaného při správě daní se proto lze domoci prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.

Jelikož ambicí této práce není poskytnout ucelený obraz správního soudnictví, zaměřím se níže na několik institutů, které mohou být relevantní při podání správní žaloby proti rozhodnutí vydanému při správě daní.

Předně je nutné upozornit, že správní žaloba je přípustná pouze za předpokladu, že žalobce v daňovém řízení vyčerpal všechny řádné opravné prostředky.<sup>316</sup> Řádným opravným prostředkem je v daňovém řízení výlučně odvolání a rozklad.<sup>317</sup> Soudní přezkum rozhodnutí je koncipován jako subsidiární a následný a nemůže proto nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy.<sup>318</sup> Podmínka vyčerpání řádných opravných prostředků je naplněna teprve vydáním rozhodnutí odvolacího orgánu o uplatněném opravném prostředku<sup>319</sup> a současně nelze podání řádného opravného prostředku nahradit využitím jiných prostředků procesní ochrany, které právní řád nabízí (např. stížnost či podnět)<sup>320</sup>. Důsledkem podání správní žaloby před splněním výše uvedené podmínky je odmítnutí žaloby.<sup>321</sup>

---

<sup>313</sup> Viz § 65 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>314</sup> Šlo by o tzv. kompetenční výluky ve smyslu § 70 písm. a) soudního řádu správního.

<sup>315</sup> Dle § 101 odst. 1 daňového řádu „Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím“.

<sup>316</sup> Viz § 68 písm. a) soudního řádu správního.

<sup>317</sup> Viz § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

<sup>318</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65.

<sup>319</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2004, č. j. 3 Ads 58/2003-32.

<sup>320</sup> ŠEBEK, P. § 68 [Nepřípustnost žaloby]. In: BLAŽEK, T., JIRÁSEK, J., MOLEK, P., POSPÍŠIL, P., SOCHOROVÁ, V., ŠEBEK, P. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

<sup>321</sup> Tamtéž.

Dále se jeví jako vhodné uvést, že ze soudního přezkoumání jsou zákonem vyloučeny ty úkony správce daně, které jsou předběžné povahy<sup>322</sup> a jimiž se upravuje vedení řízení před správcem daně<sup>323</sup>. Zrušení těchto rozhodnutí se ve správním soudnictví nelze domoci.

K podání žaloby lze přistoupit pouze v zákonné lhůtě pro její podání, přičemž zmeškání této lhůty nelze prominout.<sup>324</sup> Lhůta pro podání správní žaloby je relativně krátká, neboť žalobu je možné podat pouze do dvou měsíců poté, co bylo žalobci napadené rozhodnutí oznámeno doručením písemného jeho vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon jinou lhůtu.<sup>325</sup> Sankcí za promeškání lhůty je odmítnutí žaloby.<sup>326</sup> Poškození proto musí zůstat bdělí a ve správný čas aktivně bránit svá práva.

Zákon klade na obsah žaloby poměrně vysoké požadavky, kdy vedle jiných náležitostí musí podaná žaloba obsahovat i tzv. žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.<sup>327</sup> Soud pak napadené rozhodnutí zkoumá pouze z hlediska žalobcem uvedených žalobních bodů.<sup>328</sup> Pokud chce být žalobce v řízení úspěšný, musí v žalobě precizně označit skutkové a právní nedostatky napadeného rozhodnutí, a to ve lhůtě k podání žaloby.

I když ZOdpŠk nevyžaduje pro uplatnění nároku na náhradu škody vzniklé nesprávným úředním postupem předchozí prohlášení nezákonnosti takového postupu, může představovat deklarace nezákonnosti takového postupu pro poškozeného procesní výhodu v civilním řízení o náhradě škody. Civilní soud je totiž povinen vycházet z existujících rozhodnutí jiných orgánů, včetně soudů.<sup>329</sup> Současně však platí, že otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu, může soud posoudit sám, nejde-li o případy rozhodnutí o osobním stavu či posouzení, zda byl spáchán trestný čin či přestupek.<sup>330</sup> I když posouzení, zda konkrétní počínání správního orgánu

---

<sup>322</sup> Viz § 70 písm. b) soudního řádu správního.

<sup>323</sup> Viz § 70 písm. c) soudního řádu správního.

<sup>324</sup> Viz § 72 odst. 4 soudního řádu správního.

<sup>325</sup> Viz § 72 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>326</sup> Viz § 46 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního.

<sup>327</sup> Viz § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního.

<sup>328</sup> Viz § 75 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>329</sup> § 135 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**občanský soudní řád**“).

<sup>330</sup> § 135 odst. 1 občanského soudního řádu.

představuje nesprávný úřední postup ve smyslu ZOdpŠk, náleží civilním soudům<sup>331</sup>, je civilní soud povinen při rozhodování o náhradě škody povinen vycházet z rozhodnutí správního soudu a pokud by se od tohoto rozhodnutí chtěl odchýlit, musí se s jeho existencí vypořádat a zdůvodnit, proč věc posoudil jinak.<sup>332</sup>

V pravomoci správních soudů je vedle rozhodování o žalobách proti rozhodnutí správních orgánů i rozhodování o ochraně proti nečinnosti správních orgánů a rozhodování o ochraně proti nezákonným zásahům správních orgánů.<sup>333</sup> Soudní řád správní pak obsahuje úpravu řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu<sup>334</sup> a řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.<sup>335</sup>

Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.<sup>336</sup> Poškozený se tak může obrátit na soud s návrhem, aby byl určitý zásah správce daně prohlášen za nezákonný. Zásahem dle soudního řádu správního může být i nezákonná nečinnost spočívající v neučinění nějakého úkonu jiného než rozhodnutí.<sup>337</sup> Za zásah ovšem nelze považovat nečinnost správního orgánu spočívající v nevydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.<sup>338</sup> Proti takovému pochybení správního orgánu je nutno brojit v řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu. Pokud soud dospěje k závěru, že provedený zásah byl v rozporu se zákonem, deklaratorně prohlásí jeho nezákonnost a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné,

---

<sup>331</sup> Civilní soudy posuzují naplnění kritérií nesprávného úředního postupu coby předběžnou otázku pro vlastní meritorní rozhodnutí ve věci.

<sup>332</sup> HROMADA, M. § 135 [Vázanost jiným rozhodnutím]. In: SVOBODA, K., SMOLÍK, P., LEVÝ, J., ŠÍNOVÁ, R. Občanský soudní řád. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 566.

<sup>333</sup> Viz § 4 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>334</sup> Viz § 79 a násl. soudního řádu správního.

<sup>335</sup> Viz § 82 a násl. soudního řádu správního.

<sup>336</sup> Viz § 82 soudního řádu správního.

<sup>337</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98.

<sup>338</sup> JIRÁSEK, J. § 82 [Žalobní legitimace]. In: BLAŽEK, T., JIRÁSEK, J., MOLEK, P., POSPÍŠIL, P., SOCHOROVÁ, V., ŠEBEK, P.. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

obnovil stav před zásahem.<sup>339</sup> Výsledkem řízení je rozhodnutí soudu, kterým je určena nezákonnost konkrétního zásahu.

Soudní řád správní dále upravuje řízení o žalobě proti nečinnosti právního orgánu. Při bezvýsledném vyčerpání všech prostředků k ochraně proti nečinnosti v rámci správního řízení se může poškozený domáhat žalobou, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.<sup>340</sup> Při správě daní je prostředkem ochrany proti nečinnosti správce daně podnět dle § 38 daňového řádu. Pokud je žaloba důvodná, uloží soud rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu.<sup>341</sup> Ačkoliv soud ve výroku rozsudku neurčuje rozpor nečinnosti se zákonem (resp. neoznačuje výslovně nečinnost za nezákonnou), lze logicky dovodit, že soud přistoupil k uložení povinnosti vydat rozhodnutí v určité lhůtě právě proto, že správní orgán správní orgán svou pasivitou porušil zákon (resp. jednal nezákonně). Jestliže by správní orgán postupoval v souladu se zákonem, soud by správnímu orgánu vydání rozhodnutí nepřikázal a žalobu by jako nedůvodnou zamítnul.<sup>342</sup> I když rozhodnutí správního soudu dle § 81 odst. 2 soudního řádu správního de facto označuje určitý postup správního orgánu za nezákonný, je závaznost tohoto určení pro civilní soud v rámci řízení o náhradě škody otázkou. Obecně totiž platí, že závaznou částí soudního rozhodnutí je pouze jeho výrok, nikoli odůvodnění. Výrok rozhodnutí ovšem bude v posuzovaném případě znít na uložení povinnosti vydat rozhodnutí, nikoli na určení nezákonnosti postupu správního orgánu. Faktická použitelnost rozsudku dle § 81 odst. 2 soudního řádu správního pro účely „zajištění“ posouzení určitého úředního postupu coby nezákonného je z výše uvedených důvodů nejistá.

Pokud by správní soud nerozhodnul ve prospěch žalobce a napadené rozhodnutí správce daně nezrušil, zásah za nezákonný neprohlásil nebo správnímu orgánu neuložil vydání rozhodnutí, lze proti takovému zamítavému rozhodnutí podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Kasační stížnost je řádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, kterou se lze domoci zrušení napadeného

---

<sup>339</sup> Viz § 87 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>340</sup> Viz § 79 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>341</sup> Viz § 81 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>342</sup> Viz § 81 odst. 3 soudního řádu správního.

prvoinstančního rozhodnutí a případně i zrušení rozhodnutí správního orgánu (správce daně).<sup>343</sup> Kasační stížnost je možné podat pouze pro některý z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního, stížnost učiněná výlučně z jiných důvodů je nepřijatelná.<sup>344</sup> Typickým důvodem kasačních stížností bývá vytýkaná nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení<sup>345</sup> nebo nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení<sup>346</sup>. Stížnost nelze podat proti rozhodnutí, kterým se pouze upravuje vedení řízení<sup>347</sup> a proti rozhodnutí dočasné povahy<sup>348</sup>. Lhůta pro podání stížnosti činí pouhé dva týdny od doručení rozhodnutí prvoinstančního soudu.<sup>349</sup> Stejně jako v případě žaloby proti rozhodnutí je Nejvyšší správní soud při rozhodování o stížnosti vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti a od těchto důvodů může odhlédnout pouze ve výjimečných zákonem stanovených případech.<sup>350</sup> Kasační stížností lze napadnout každé rozhodnutí správních soudů, pokud není výslovně stanoveno jinak.<sup>351</sup> Pokud Nejvyšší správní soud vyhodnotí podanou stížnost jako důvodnou, zruší rozsudkem rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Pokud byly již v řízení před krajským soudem důvody rozhodnutí ve věci, může Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu ve věci sám rozhodnout.<sup>352</sup>

V řízení před krajskými soudy mohou být poškozené osoby zastoupeny nejen advokátem, ale v omezené míře i daňovým poradcem, patentovým zástupcem či notářem.<sup>353</sup> Tyto osoby ovšem mohou zastupovat pouze v řízeních týkajících se oboru, v nichž vykonávají specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů.<sup>354</sup> V řízeních proti rozhodnutí správce daně tudíž mohou poškozené zastupovat i daňoví poradci zapsaní v seznamu daňových poradců<sup>355</sup> vedeného Komorou daňových poradců. Naproti tomu v řízení o kasační stížnosti musí být

---

<sup>343</sup> Viz § 102 soudního řádu správního.

<sup>344</sup> Viz § 104 odst. 4 soudního řádu správního.

<sup>345</sup> Viz § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.

<sup>346</sup> Viz § 103 odst. 1 písm. e) soudního řádu správního.

<sup>347</sup> Viz § 104 odst. 3 písm. b) soudního řádu správního.

<sup>348</sup> Viz § 104 odst. 3 písm. c) soudního řádu správního.

<sup>349</sup> Viz § 106 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>350</sup> Viz § 109 odst. 4 soudního řádu správního.

<sup>351</sup> Viz § 102 soudního řádu správního.

<sup>352</sup> Viz § 110 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>353</sup> Viz § 35 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>354</sup> Tamtéž.

<sup>355</sup> Ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“).

stěžovatel povinně zastoupen advokátem.<sup>356</sup> Tzv. advokátní přímus se vztahuje nejen na samotný sepis a podání stížnosti, ale i na další zastupování v průběhu řízení před Nejvyšším správním soudem.<sup>357</sup> Jedinou výjimkou z povinného zastoupení advokátem je případ, kdy stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, disponuje vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie.<sup>358</sup>

#### **4.1.3. Předběžné projednání nároku na náhradu škody příslušným úřadem**

Komplexní pojednání o předběžném uplatnění nároku na náhradu škody dle ZOdPŠk je obsaženo v kapitole 2.6. této práce, na kterou si pro přehlednost dovoluji odkázat.

#### **4.1.4. Soudní řízení před civilními soudy**

Po uskutečnění předběžného projednání je poškozený uplatnit nárok soudní cestou. Projednání nároku patří do pravomoci civilních soudů a soudní řízení se řídí občanským soudním řádem. V souladu s obecnými pravidly věcné a místní příslušnosti obsaženými v občanském soudním řádu jsou věcně příslušnými soudy k projednání nároku okresní soudy<sup>359</sup> a místně příslušným soudem bude obecný soud žalovaného.<sup>360</sup> Jelikož žalovaným bude v našem případě stát, bude obecným soudem okresní soud v jehož obvodu má sídlo organizační složka státu příslušná podle zvláštního právního předpisu.<sup>361</sup>

Žaloba musí splňovat náležitosti kladené na soudní podání, musí tedy obsahovat označení soudu, kterému je určena, označení účastníků řízení, vyličení rozhodných skutečností, označení důkazů a žalobní petit. Žaloba musí být podepsána a datována. Pro účely náhrady škody vzniklé při správě daní bude žalovaným vždy stát – Česká republika. Tohoto žalovaného je nutné v žalobě identifikovat jménem státu (Česká republika) a příslušnou organizační složkou, která

---

<sup>356</sup> Viz § 105 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>357</sup> SOCHOROVÁ, V. § 105 [Účastníci řízení o kasační stížnosti a jejich zastoupení]. In: BLAŽEK, T., JIRÁSEK, J., MOLEK, P., POSPÍŠIL, P., SOCHOROVÁ, V., ŠEBEK, P.. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

<sup>358</sup> Tamtéž.

<sup>359</sup> Viz § 9 odst. 1 občanského soudního řádu.

<sup>360</sup> Viz § 84 občanského soudního řádu.

<sup>361</sup> Viz § 85 odst. 5 občanského soudního řádu.



je oprávněna stát v řízení před soudem zastupovat.<sup>362</sup> Touto organizační složkou bude zpravidla úřad, který předběžně projednával nárok na náhradu škody postupem dle Z OdpŠk<sup>363</sup>, v našem případě tedy Ministerstvo financí. Pokud žaloba popisované označení žalovaného neobsahuje (např. organizační složka státu je označena nesrozumitelně či chybně), jde o odstranitelnou vadu žaloby, o jejíž odstranění by měl soud usilovat.

Soud je podanou žalobou vázán. V souladu s dispoziční zásadou nesmí soud přisoudit více či něco jiného, než to, co žalobce požadoval v žalobním návrhu. Žalobce je proto povinen svůj nárok přesně vyčíslit a pokud přesné učení požadované částky není možné, musí uvést alespoň její přibližnou výši. Současně soud vychází z tvrzení a důkazů, které mu poskytne žalobce. Žalobce tak tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, kdy neunesení těchto řemen má za následek neúspěch ve sporu. Soudní řízení o náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem je standardním civilním sporem, ve kterém stát vystupuje jako právnická osoba rovnocenná s žalobcem. Ve fázi soudního řízení se proto plně uplatní úprava občanského soudního řádu, která nepodléhá modifikaci Z OdpŠk či jiných právních předpisů.

Formálním požadavkem pro uplatnění nároku, na který však není radno zapomínat, je uhrazení soudního poplatku. Žalobce je povinen uhradit soudní poplatek ve výši stanovené zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o soudních poplatcích**“). Případné neuhrazení soudního poplatku ve lhůtě určené soudem ve výzvě k jeho uhrazení má za následek zastavení řízení.<sup>364</sup> K zaplacení poplatku po marném uplynutí lhůty se nepřihlíží. V současné době podléhá žaloba na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem poplatku ve jednotné výši 2.000,- Kč.<sup>365</sup>

---

<sup>362</sup> VOJTEK, P. § 15 [Splatnost a uplatnění nároku u soudu]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V.. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 184.

<sup>363</sup> Viz § 6 odst. 7 Z OdpŠk.

<sup>364</sup> Viz § 9 odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

<sup>365</sup> Položka 8a sazebníku poplatků dle zákona o soudních poplatcích.

Stejně jako v jiných civilních řízeních i v řízení o nároku na náhradu škody způsobené státem jsou přípustné řádné i mimořádné opravné prostředky. Zákon zde neobsahuje zvláštní právní úpravu.

Co se týče možnosti zastoupení, občanský soudní řád na rozdíl od soudního řádu správního neumožňuje zastoupení daňovým poradcem. Žalobce může být v občanském soudním zastoupen advokátem a v omezeném rozsahu též notářem<sup>366</sup> a patentovým zástupcem<sup>367</sup>. Poslední dva jmenovaní ovšem nemohou žalobce zastupovat v řízení o náhradě škody způsobené při správě daní. Povinné zastoupení advokátem občanský soudní řád stanoví pro podání dovolání.<sup>368</sup>

#### **4.1.5. Shrnutí k postupu uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní**

S ohledem na výše uvedené skutečnosti lze shrnout, že úspěšné uplatnění nároku na náhradu škody způsobené státem při správě daní je velmi komplikovaným a náročným procesem, a to zejména z hlediska časového a finančního. Poškozený daňový subjekt musí projít celou řadou řízení zasahujících do naprosto odlišných právních oblastí. Po prvotní (často neúspěšné) obraně v daňovém řízení je mnohdy nutné se obrátit na správní soud. Lze rozumně předpokládat, že v naprosté většině případů jsou daňové subjekty v rámci řízení před správci daně zastoupeny svými daňovými poradci, neboť tito jsou s případem poškozeného obeznámeni a advokáti tradičně o oblast daňového práva nejeví přílišný zájem.

Pokud není daňový subjekt úspěšný v daňovém řízení, přesune se těžiště sporu do správního soudnictví. Daňový poradce je sice oprávněn poškozeného zastupovat v řízení před krajskými soudy, v případě podání kasační stížnosti je ovšem již povinné zastoupení advokátem.

Jestliže krajský soud návrhu žalobce nevyhoví a ten bude mít zájem na pokračování v řízení, bude nezbytné ukončit spolupráci s daňovým poradcem a zajistit si zastoupení advokátem. Po proběhnutím daňového a soudního řízení (v první instanci) tak dochází k nucenému předání

---

<sup>366</sup> Viz § 25a občanského soudního řádu.

<sup>367</sup> Viz § 25b občanského soudního řádu.

<sup>368</sup> Viz § 241 odst. 1 občanského soudního řádu.

případu mezi daňovým poradcem a advokátem. Advokát, nemajíc povědomí o případu, bude potřebovat před podáním kasační stížnosti celý spis pečlivě prostudovat, aby mohl ve stížnosti precizně vymezit důvody pro její podání. Kasační stížnost je přitom nutno podat ve velmi krátké lhůtě do dvou týdnů po doručení rozhodnutí.<sup>369</sup> Tato povinnost je nicméně fakticky zmírněna ustanovením § 106 odst. 3 soudního řádu správního, dle kterého nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, vyzve soud k doplnění jejích náležitostí ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Stěžovatel tak má po uplynutí dvou týdnů po doručení napadeného rozhodnutí přinejmenším ještě další měsíc k tomu, aby podanou stížnost řádně odůvodnil.

Pro přisouzení vlastní náhrady škody je třeba nárok uplatnit u příslušného úřadu. Jelikož jde o řízení zcela neformální, může nárok uplatnit i sám poškozený. Pokud o to ovšem bude mít zájem, je možné nechat se zastoupit. Zastupovat poškozeného může vzhledem k absenci právní úpravy i daňový poradce.

Jestliže nedojde k plnému uspokojení nároku poškozeného, musí dojít k iniciaci občanského soudního řízení. V tomto řízení však již daňový poradce poškozeného zastupovat nemůže a nejpozději v této fázi sporu se pomyslných otěží musí chopit advokát. Ten přitom zpravidla nebude disponovat takovým penzem znalostí daňového práva, jak je tomu u daňových poradců a tyto znalosti bude muset nejprve získat studiem za peníze klienta.

Problematickým aspektem nárokování náhrady škody je vedle nucené změny právního zástupce i celková délka tohoto procesu. Největší potíže působí z hlediska nebezpečí promlčení nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím. Pro nároky na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím totiž ZOdpŠk stanoví objektivní promlčecí lhůtu v délce deseti let, která počíná běžet dnem, ve kterém bylo poškozenému doručeno (oznámeno) nezákonné rozhodnutí, jímž mu byla způsobena škoda.<sup>370</sup> Objektivní promlčecí lhůta běží nezávisle na subjektivní promlčecí lhůtě a k promlčení dochází v okamžiku, kdy jedna z nich uplyne.<sup>371</sup> Nejpozději uplynutím této lhůty dochází k promlčení nároku a poškozený ztrácí

---

<sup>369</sup> Viz § 106 odst. 2 soudního řádu správního.

<sup>370</sup> Viz § 32 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>371</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 10. 2012, sp. zn. 30 Cdo 3825/2011.

reálnou možnost se uspokojení nároku domoci. Případné zrušení či změna nezákonného rozhodnutí nemá na běh objektivní promlčecí lhůty vliv.<sup>372</sup> Současně se ale uplatní obecná právní úprava promlčení obsažená v občanském zákoníku, včetně pravidel stavení promlčecí lhůty.<sup>373</sup> Podle občanského zákoníku platí, že uplatnil-li poškozený v promlčecí lhůtě právo u orgánu veřejné moci a pokračuje-li řádně v zahájeném řízení, promlčecí lhůta neběží.<sup>374</sup> Orgánem veřejné moci příslušným k uplatnění nároku je pro účely náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím soud.<sup>375</sup> Promlčecí lhůta se staví i po dobu předběžného projednání nároku příslušným úřadem, nejdéle však po dobu šesti měsíců ode dne uplatnění nároku.<sup>376</sup> Po uplynutí této doby se běh promlčecí lhůty obnovuje.

Promlčecí lhůta ovšem běží po dobu obrany proti nezákonnému rozhodnutí v daňovém řízení a případně po dobu řízení před správními soudy, k jejímu stavení dochází až ve fázi předběžného projednání a v řízení před civilním soudem. Jelikož předpokladem pro uplatnění nároku na náhradu škody před civilním soudem je zrušení či změna nezákonného rozhodnutí, musí poškozený, chce-li být při nárokování náhrady úspěšný, takového zrušení či změny v průběhu daňového či soudního řízení dosáhnout. Poškozený je tak vystaven nebezpečí marného uplynutí objektivní promlčecí lhůty a v důsledku toho nemožnosti účinného uplatnění jeho nároku.

Vzhledem k výše uvedenému nezbyvá než uzavřít, že efektivní uplatnění nároku na náhradu škody je pro poškozeného nejen finančně a časově náročné, ale s ohledem na běh promlčecí lhůty v daňovém řízení a řízení ve správním soudnictví poměrně rizikové a nejisté. Poškozený totiž s ohledem na často dlouhotrvající daňová a soudní řízení nemá jistotu, že se o nezákonnosti rozhodnutí stihne rozhodnout před uplynutím promlčecí doby. Důsledkem uplynutí promlčecí lhůty je faktická ztráta předmětného nároku.

---

<sup>372</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 336. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>373</sup> BIČÁK, V. § 32 [Promlčení náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 374.

<sup>374</sup> Viz § 648 občanského zákoníku.

<sup>375</sup> SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. s. 346. ISBN: 978-80-7400-768-2.

<sup>376</sup> Viz § 35 odst. 1 Z OdpŠk.

## 4.2. Úroky v daňovém řízení a jejich význam pro rozsah nároku na náhradu škody

Počínaje dnem 1. 1. 2021 nabyla účinnosti novela daňového řádu č. 283/2020 Sb., kterou dochází mimo jiné k transformaci právní úpravy úroků vzniklých v rámci daňového řízení. Právě tyto úroky jsou zásadní z hlediska rozsahu škody, kterou je poškozený daňový subjekt oprávněn po státu nárokovat, neboť dle znění daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 lze náhradu škody způsobenou daňovému subjektu jednáním správce daně přiznat pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně. Úrokem hrazeným správcem daně je nutno rozumět úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu.<sup>377</sup>

Obdobnou právní úpravu obsahovalo o dřívější znění daňového řádu, které limitovalo rozsah náhrady škody trojicí úroků dle daňového řádu. Jmenovitě se jednalo o úrok z neoprávněného jednání správce daně, úrok z daňového odpočtu a úrok z vratitelného přeplatku. Pro všechny výše uvedené úroky platilo, že přiznané úroky se započítávaly na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně. Daňový subjekt proto byl oprávněn k náhradě škody pouze v rozsahu, ve které škoda nebyla kompenzována přiznanými úroky

Jak již bylo výše uvedeno, novela daňového řádu č. 283/2020 Sb. nabyla účinnosti dne 1. 1. 2021. Dle přechodných ustanovení novely se pravidla pro výpočet úroků dle dřívější právní úpravy uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti novely, ode dne nabytí účinnosti novely se aplikují úroky podle nové právní úpravy.<sup>378</sup> Komentované přechodné ustanovení dopadá na případy, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají. Jelikož úroky dle daňového řádu vznikají za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik<sup>379</sup>, je možné a nutné pevně určit konkrétní časový okamžik, od kterého budou úroky posuzovány konkrétní právní úpravou.

---

<sup>377</sup> Viz § 251c daňového řádu.

<sup>378</sup> Část první čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb.

<sup>379</sup> Viz § 251a odst. 1 daňového řádu.

Oproti „hmotněprávním“ pravidlům upravujícím vznik a výpočet úroků se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků se ode dne účinnosti novely uplatní vždy pravidla nové právní úpravy.<sup>380</sup>

Z hlediska rozsahu nárokovatelné náhrady škody je s ohledem na přechodná ustanovení novely rozhodující, zda úroky vznikly v režimu dřívější či aktuální právní úpravy. Každý z právních režimů totiž stanoví jinou výši a způsob výpočtu úroků. Pro poškozený daňový subjekt tak může být (a v dohledné době často i bude) relevantní též již neúčinná právní úprava daňového řádu ve znění před výše uvedenou novelou. Z tohoto důvodu považuji za vhodné čtenáři přiblížit nejen současně účinnou právní úpravu daňových úroků, ale i úpravu účinnou před 1. 1. 2021.

#### **4.2.1. Daňové úroky dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020**

Z chronologického hlediska je jeví příhodným započít výklad úpravou daňových úroků dle úpravy účinné do 1. 1. 2021.

Jak již bylo výše naznačeno, rozsah škody, kterou byl poškozený daňový subjekt podle znění daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 oprávněn po státu požadovat, byl v případech škody vzniklé při správě daní limitován úrokem z neoprávněného jednání správce daně<sup>381</sup>, úrokem z daňového odpočtu<sup>382</sup> a úrokem z vratitelného přeplatku<sup>383</sup>. Výše uvedené úroky se započítávaly na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

---

<sup>380</sup> Část první čl. II bod 12 zákona č. 283/2020 Sb.

<sup>381</sup> Viz § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>382</sup> Viz § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>383</sup> Viz § 155 odst. 5 daňového řádu.

#### 4.2.1.1. Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Úrokem z neoprávněného jednání správce daně byla daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně jednak při stanovení daně (rovina nalézací)<sup>384</sup>, jednak při nezákonném vymáhání (rovina platební)<sup>385 386</sup>.

K vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně byl daňový subjekt oprávněn v případech zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně z důvodů jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Nárok na úrok však daňovému subjektu vznikl pouze tehdy, kdy daňový subjekt na základě zrušeného či změněného rozhodnutí o stanovení daně či v souvislosti s tímto rozhodnutím daň skutečně uhradil. Výše úroku byla stanovena ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, přičemž úrok daňovému subjektu náležel ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.<sup>387</sup>

Úrok z neoprávněného jednání správce daně byl vázán na předchozí zrušení, změnu či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž toto rozhodnutí muselo být zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně byl správce daně povinen vyplatit i v případech, kdy není daňovému subjektu přiznán nárok na nadměrný odpočet a tento postup je následně shledán nezákonným.<sup>388</sup> Ačkoli ze strany daňového subjektu nedocházelo k reálnému vydání finančních prostředků, mohlo zadržování odpočtu představovat zásah do jeho majetkové sféry, neboť ten není schopen s prostředky disponovat.<sup>389</sup> Úrok z neoprávněného jednání správce daně

---

<sup>384</sup> Viz § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>385</sup> Viz § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>386</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.

<sup>387</sup> Viz § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>388</sup> ROZEHNAL, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6. s. 440.

<sup>389</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

bylo ale nutno rozlišovat od úroku z daňového odpočtu, kdy předpokladem pro vznik druhého z jmenovaných úroků není rozpor jednání správce daně s právními předpisy.

Vedle výše uvedených případů pochybení správce daně v rovině nalézací náležel daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně i při pochybeních v rovině platební. Jestliže bylo vůči daňovému subjektu neoprávněně vymáháno, náležel mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 28 procentních bodů.<sup>390</sup> Zákonodárce tak daňovému subjektu přiznal kompenzaci za neoprávněné vymáhání daně ve dvojnásobné výši oproti chybnému stanovení daně, což je možné vnímat jako sankci za neoprávněný zásah do vlastnického práva daňového subjektu, neboť tento se vyznačuje vyšším stupněm závažnosti než „pouhé“ nezákonné stanovení daně.<sup>391</sup> Daňový řád však obsahoval výjimku, kdy nárok na daný úrok nevznikal. Jestliže byla neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav, nárok daňového subjektu na úrok nevzniknul.<sup>392</sup> Nejvyšší správní soud ve své judikatuře<sup>393</sup> dokonce dovodil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vyšší sazbě dle § 254 odst. 2 daňového řádu příslušel daňovému subjektu i v situaci, kdy daňový subjekt pod hrozbou exekuce sám prodal nemovitost, jenž byla zatížena zástavním právem správce daně a získaný a výtěžek následně složil na exekuční účet správce daně. Soud tak přiznal daňovému subjektu vyšší úrok z neoprávněného jednání správce daně i bez nutnosti předchozího vydání exekučního příkazu k prodeji předmětné nemovitosti, neboť vzhledem k souběžně probíhajícímu exekučnímu řízení příkázáním pohledávky byl daňový subjekt k prodeji nemovitosti de facto donucen. Soud vycházel z předpokladu, že pokud by správce daně nezahájil předmětnou exekuci, nezřídil na nemovitostech zástavní práva a nečinil další kroky směřující k vymožení povinnosti daňového subjektu, lze pochybovat o tom, že by daňový subjekt dobrovolně své nemovitosti prodával. K prodeji nemovitostí tak došlo pod bezprostředním tlakem probíhající exekuce a v jejím rámci. Z tohoto důvodu bylo nutné považovat postup správce daně za neoprávněné vymáhání, které je sankcionováno vyšší sazbou

---

<sup>390</sup> Viz § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>391</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. ISBN: 978-80-7502-081-9 s. 959.

<sup>392</sup> Viz § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>393</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.



úroku. Výše uvedené judikaturní závěry byly relevantní zejména v případech vydání zajišťovacích příkazů, které nutí daňový subjekt k úhradě.<sup>394</sup>

Smyslem tohoto úroku bylo dle důvodové zprávy k daňovému řádu předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobená majetková újma bude dostatečně pokryta tímto úrokem.<sup>395</sup> Daný úrok měl představovat jakousi paušalizovanou náhradu škody a snížit vysoký počet žádostí o náhradu škody.<sup>396</sup> Nárok na náhradu škody byl vždy ponížen o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně.

#### 4.2.1.1. Úrok z daňového odpočtu

Vznik úroku z daňového odpočtu nebyl oproti úroku z neoprávněného jednání správce daně podmíněn rozporem jednání správce daně s právními předpisy. Z hlediska systematického se nejednalo o sankci za porušení povinností při správě daní, ale o kompenzaci za nevrácení daňového odpočtu po uplynutí zákonem stanovené doby.<sup>397</sup> Smyslem úroku bylo paušalizované nahrazení újmy, která vznikla neúměrně dlouhým zdržováním daňového odpočtu.<sup>398</sup> Tomu odpovídalo i zařazení předmětného ustanovení § 254a daňového řádu, který úrok z daňového odpočtu zakotvuje, do části páté daňového řádu nesoucí název společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení. Nevrácení daňového odpočtu totiž není v rozporu se zákonem, nýbrž je následkem zákonem předvídaného postupu (typicky provádění kontrolního postupu). Úprava úroku korespondovala s povinností správného zjištění a stanovení daní<sup>399</sup>, dle které je správce daně povinen při správě daní postupovat objektivně správně a nespolehat se bez dalšího na pravdivost skutečností sdělovaných daňovými subjekty. Využití kontrolních mechanismů a následné opoždění s výplatou daňového odpočtu proto není možné vnímat jako porušení povinností správce daně či jeho nezákonné jednání, ale naopak jako projev řádné správy daní. Na druhou stranu ovšem nelze po daňovém subjektu spravedlivě žádat, aby provádění kontrolních postupů a související déletrvající nevyplacení daňových

---

<sup>394</sup> ROZEHNAL, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6. s. 442

<sup>395</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>396</sup> ROZEHNAL, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6. s. 439.

<sup>397</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, č. 170/2017 Dz.

<sup>398</sup> ROZEHNAL, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. s. 446. ISBN 978-80-7598-205-6.

<sup>399</sup> Daní je nutno rozumět i daňový odpočet.

odpočtů trpěl bez přiměřené náhrady, neboť takové nevyplacení může představovat podstatný zásah do majetkové sféry daňového subjektu. Zákonodárce proto reagoval na judikaturní závěry<sup>400</sup> a vložil do daňového řádu komentované ustanovení přiznávající daňovému subjektu kompenzační úrok z daňového odpočtu.

Úrok z daňového odpočtu náležel daňovému subjektu ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.<sup>401</sup> Daňový řád obsahoval několik případů, při kterých docházelo k stavění úročené doby.<sup>402</sup> Příkladem lze uvést mezidobí mezi vydáním rozhodnutí, kterým se stanovuje lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění do učinění takového vyjádření či marného uplynutí lhůty.<sup>403</sup>

Výše úroku z daňového odpočtu byla stanovena jako repo sazba stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 2 procentní body.<sup>404</sup> Tato výše ovšem nebyla plně v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora<sup>405</sup>, dle které musí být daňový odpočet zadržovaný v rozporu s unijním právem úročen nejméně sazbou, za kterou je jsou na trhu běžně poskytovány komerční úvěrové produkty.

#### **4.2.1.2. Úrok z vratitelného přeplatku**

Daňový subjekt byl oprávněn k výplatě úroku z vratitelného přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, pokud došlo k poukázání

---

<sup>400</sup> Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (Kordárna).

<sup>401</sup> Viz § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>402</sup> Viz § 254a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>403</sup> Viz § 254a odst. 2 písm. c) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>404</sup> Viz § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>405</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. dubna 2020, ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 (Sole-Mizo).

přeplatku po lhůtě 30 dní obdržení žádosti daňového subjektu k poukázání přeplatku nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti.<sup>406</sup>

Daný úrok vzniknul dnem následujícím po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku a náležel až do dne jeho poukázání daňovému subjektu.<sup>407</sup>

I úrok z vratitelného přeplatku je započitatelný na náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.<sup>408</sup>

#### **4.2.2. Daňové úroky dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021**

Soudobé znění daňového řádu obsahuje obdobný mechanismus pro vymezení vzájemného vztahu daňových úroků hrazených správcem daně a náhrady škody způsobené při správě daní, jak tomu bylo ve znění účinném do 31. 12. 2020.

Přiznat náhradu škody, která byla způsobena daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.<sup>409</sup> Daňový řád obsahuje taxativní výčet úroků hrazených správcem daně, mezi které patří úrok z vratitelného přeplatku<sup>410</sup>, úrok z nesprávně stanovené daně<sup>411</sup> a úrok z daňového odpočtu<sup>412</sup>. Vznikne-li úrok hrazený správcem daně, je správce daně povinen jej uhradit daňovému subjektu.<sup>413</sup>

Změnou textace úpravy poměru úroků a náhrady škody zákonodárce sleduje objasnění v praxi vznikajících otázek, např. do jaké míry mohou být úrok hrazený správcem daně a náhrada škody v téže věci přiznány paralelně, zda je civilní soud při řešení otázky náhrady škody povinen provést uvedené započtení *ex officio* či zda má být toto započtení aplikováno i v případech, že je náhrada škody přiznána dříve, než úrok.<sup>414</sup> Zákonodárce proto postavil na jisto, že náhrada

---

<sup>406</sup> Viz § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>407</sup> Tamtéž.

<sup>408</sup> Tamtéž.

<sup>409</sup> Viz § 251d daňového řádu.

<sup>410</sup> Viz § 253a daňového řádu.

<sup>411</sup> Viz § 254 daňového řádu.

<sup>412</sup> Viz § 254a daňového řádu.

<sup>413</sup> Viz § 251c daňového řádu.

<sup>414</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

škody pokrývá pouze tu část negativních důsledků jednání správce daně, která není nahrazena úrokem hrazeným správcem daně.<sup>415</sup> Smyslem úroků je paušalizovat náhradu škody způsobenou typově vymezenými jednáními správce daně limitovat právo daňových subjektů domáhat se náhrady škody postupem dle ZOdpŠk pouze na ty případy, pokud by odčinění prostřednictvím úroků nebylo dostačující.<sup>416</sup>

Dle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. je novelizací rovněž objasněno, že orgán rozhodující o náhradě škody může při určení výše náhrady sám zohlednit vznik nároku na úrok hrazený správcem daně, a to bez nutnosti dřívějšího faktického přiznání úroku správcem daně. Výše uvedené ovšem nezbavuje orgán rozhodující o náhradě škody možnosti vyčkat na rozhodnutí správce daně.<sup>417</sup>

Aktuální právní úprava tedy vychází z úpravy dřívější, kdy dochází k opuštění koncepce úroku z neoprávněného jednání správce daně a jeho nahrazení úrokem z nesprávně stanovené daně. Nejpodstatnější změnou z hlediska nároku poškozeného na náhradu škody je revize výše jednotlivých daňových úroků, kdy v naprosté většině případů dochází k jejich snížení.

#### **4.2.2.1. Úrok z nesprávně stanovené daně**

Úrok z nesprávně stanovené daně nahrazuje dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tento úrok má dle důvodové zprávy za úkol paušalizovaně reparovat negativní ekonomické následky způsobené porušením povinností správce daně.<sup>418</sup>

Úrokem z nesprávně stanovené daně jsou reparována pochybení správce daně v rámci nalézací fáze daňového řízení (tedy při vyměření nebo doměření daně). Tomuto pojetí lépe odpovídá nové pojmenování úroku.<sup>419</sup>

---

<sup>415</sup> Tamtéž.

<sup>416</sup> Tamtéž.

<sup>417</sup> Tamtéž.

<sup>418</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

<sup>419</sup> Tamtéž.

Daní se dle daňového řádu rozumí nejen příjem do veřejného rozpočtu, ale i snížení tohoto příjmu.<sup>420</sup> S ohledem na výše uvedené se úrok z nesprávně stanovené daně vztahuje jak na stanovení daně ve smyslu zvýšení příjmu veřejného rozpočtu, tak na nesprávné stanovení daňového odpočtu (např. nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty). Na rozdíl od předchozí právní úpravy dikce § 254 daňového řádu staví na jisto, že úrok z nesprávně stanovené daně dopadá i na případy nezákonného či nicotného zajišťovacího příkazu, který pojmově není rozhodnutím o stanovení daně ale je toliko „předběžné“ povahy.<sup>421</sup>

Základním předpokladem pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně je faktická úhrada nesprávně stanovené daně daňovým subjektem či nezákonné zadržetí daňového odpočtu správcem daně, přičemž k napravení pochybení správce daně (spočívajícím v nesprávném stanovení daně) nesmí dojít před úhradou daně či před okamžikem, ve kterém má dojít k vrácení daňového odpočtu. Pokud výše uvedené podmínky nejsou splněny, nárok na úrok nevznikne. Pochybení správce daně tak musí svůj nalézt svůj odraz jak v rovině nalézací, tak v rovině platební.<sup>422</sup>

Oproti dřívější právní úpravě nepožaduje zákon pro vznik úroku výslovně předchozí změnu, zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Je otázkou, zda má uvedená změna reálný dopad a jaký je její význam. Ačkoli to není v textu zákona explicitně uvedeno, je předpokladem pro vznik nároku „nesprávné stanovení daně“. Zákonodárce ale na rozdíl od původního znění nestanoví, jakým způsobem má být „nesprávnost“ stanovení daně zjištěna. Domnívám se ovšem, že vypuštění komentované pasáže nemá v praxi žádný význam, neboť vzhledem k presumpci správnosti správních aktů je nutné pro faktické nárokování úroku nesprávnost stanovení daně prohlásit zákonem předvídaným způsobem v daňovém či soudním řízení.

---

<sup>420</sup> Viz § 2 odst. 1 daňového řádu.

<sup>421</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

<sup>422</sup> Tamtéž.

Pro vyloučení pochybností obsahuje současné znění daňového řádu ustanovení, které stanoví základ pro výpočet úroku.<sup>423</sup> Základem pro výpočet úroku je a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.<sup>424</sup> Zákonodárce tak vymezuje tři případy, ve kterých daňovému subjektu náleží úrok z nesprávného stanovení daně.

Stejně tak daňový řád explicitně stanoví počátek běhu úročené doby, a to samostatně pro daň představující příjem veřejných rozpočtů<sup>425</sup>, daňový odpočet<sup>426</sup> a uhrazený zajišťovací příkaz<sup>427</sup>.

Novelou daňového řádu<sup>428</sup> byl do jeho znění zakotven výčet situací, kdy nárok na úrok z nesprávného stanovení daně nevzniká.<sup>429</sup> Tato úprava dle důvodové zprávy navazuje na změnu koncepce daného úroku<sup>430</sup> a reaguje na situace, kdy z povahy věci není nesprávnost stanovení daně způsobena správcem daně. Pokud by předmětná úprava nebyla do daňového řádu vložena, vzniklo by dle zákonodárce nebezpečí účelového vylákávání peněz za nesprávné stanovení daně, které zcela nebo z významné části způsobil sám daňový subjekt.<sup>431</sup>

Prvním případem, ve kterém je nárok na úrok vyloučen, je pokud dojde ke stanovení daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení. Komentovaná úprava vychází z předpokladu, že za tzv. konkludentní stanovení daně je sice odpovědný správce daně, avšak daňový subjekt nese stejnou odpovědnost ve vztahu ke správnosti správnost svých tvrzení. Správce daně by tak měl být za svá pochybení odpovědný a sankcionovaný úrokem

---

<sup>423</sup> Viz § 254 odst. 1 daňového řádu.

<sup>424</sup> Tamtéž.

<sup>425</sup> Viz § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

<sup>426</sup> Viz § 254 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

<sup>427</sup> Viz § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

<sup>428</sup> Zákon č. 283/2020 Sb.

<sup>429</sup> Viz § 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

<sup>430</sup> Zatímco stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká v případě nezákonnosti či nesprávného úředního postupu při stanovení daně, úrok z nesprávného stanovení daně stanoví výchozí pravidlo obecněji tak, že úrok vzniká za nesprávné stanovení daně (mělo-li odraz v platební rovině), což je širší okruh situací.

<sup>431</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz

z nesprávného stanovení daně pouze při stanovení daně nad rámec toho, co tvrdil daňový subjekt.<sup>432</sup>

Další případy vyloučení vzniku úroku jsou v zásadě identické se situacemi, kdy existují podmínky pro obnovu řízení. V první řadě se jedná o situaci, kdy došlo ke stanovení daně nebo daňového odpočtu pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení.<sup>433</sup> Správce daně nelze postihnout za nesprávné stanovení daně, které objektivně nezavinil. Dále jde o případy vydání rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem<sup>434</sup>, nebo pokud bylo vydání rozhodnutí o stanovení daně dosaženo trestným činem daňového subjektu<sup>435</sup>. Popisované výjimky vycházejí z obecné právní zásady, dle které nikdo nesmí těžit ze svého nepoctivého nebo protiprávního činu, ani z protiprávního stavu, který vyvolal nebo nad kterým má kontrolu.<sup>436</sup>

Úrok z nesprávně stanovené daně byl zákonodárcem stanoven ve výši úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu.<sup>437</sup> Zmíněný úrok z prodlení přitom odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.<sup>438</sup> Úrok z nesprávně stanovené daně proto činí výši repo sazby stanovenou Českou národní bankou zvýšenou o 8 procentních bodů.<sup>439</sup> Jestliže bylo ze strany správce daně přikročeno k vymáhání nesprávně stanovené daně či nezákonného zajišťovacího příkazu, zvyšuje se výše úroku na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.<sup>440</sup> Důvodová zpráva předpokládá, že k aplikaci dvojnásobné výše úroku bude docházet v případech, kdy ze strany daňového subjektu došlo k nedobrovolnému uhrazení dané částky, ať již prostřednictvím daňové exekuce nebo vymáhání realizovaného soudním exekutorem. Při určení výše reparačního úroku tak má být rozlišováno, zda daňový subjekt v souladu se

---

<sup>432</sup> Tamtéž.

<sup>433</sup> Viz § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

<sup>434</sup> Viz § 254 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

<sup>435</sup> Viz § 254 odst. 3 písm. d) daňového řádu.

<sup>436</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

<sup>437</sup> Viz § 254 odst. 4 daňového řádu.

<sup>438</sup> Viz § 252 odst. 4 daňového řádu.

<sup>439</sup> Viz § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

<sup>440</sup> Viz § 254 odst. 5 daňového řádu.

zásadou presumpce správnosti a zákonnosti individuálního správního aktu nezákonně stanovenou částku dobrovolně uhradí (výše úroku odpovídá výši úroku z prodlení), anebo zda je k její úhradě donucen exekucí (výše úroku je dvojnásobná).<sup>441</sup> S ohledem na znění důvodové zprávy je otázkou, v jakém rozsahu budou použitelné dřívější judikатурní závěry<sup>442</sup> ohledně použití vyšší sazby úroku v případech, kdy daňový subjekt pod nátlakem zahájení exekučního řízení samostatně (tj. bez předchozího vydání exekučního příkazu) prodá svůj majetek za účelem splnění daňových povinností z výtěžku takového prodeje.

Ve vztahu k sazbám předmětného úroku lze shrnout, že došlo k jejich snížení oproti dřívějšímu úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to téměř o polovinu původní sazby. Toto snížení představuje zhoršení postavení poškozeného daňového subjektu, neboť ten je nyní za účelem získání plné náhrady škody povinen tvrdit a zejména prokazovat vznik škody ve větším rozsahu, než tomu bylo doposud. Daňový subjekt se rovněž bude muset častěji obracet na soud, neboť paušální výše náhrady škody nemusí vždy dostáčet a pokrývat celou vzniklou škodu.

#### **4.2.2.2. Úrok z daňového odpočtu**

Změn dostal i úrok z daňového odpočtu, který nyní náleží ve vyšší výši. Za pozornost rovněž stojí znovuzařazení úroku z daňového odpočtu do části čtvrté daňového řádu nesoucí název „Následky porušení povinností při správě daní“. Ze současného systematického zařazení úroku by se tak mohlo zdát, že daný úrok představuje reparaci za porušení povinností správce daně. Takový výklad však popírá související důvodová zpráva, dle které úrok představuje pouze kompenzaci za to, že jinak legitimní postup správce daně trvá déle, než je přijatelné z pohledu zásady daňové neutrality. Zákonodárce tak i nadále považuje úrok z daňového odpočtu za úrok kompenzační povahy, který není navázán na pochybení správce daně či porušení daňových předpisů.<sup>443</sup>

---

<sup>441</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz

<sup>442</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.

<sup>443</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.



Mechanismus vzniku úroku nedostal výraznějších změn, kdy došlo zejména k vypuštění ustanovení o stavení úročené doby v případě vydání výzvy k zahájení daňové kontroly.<sup>444</sup>

Podstatnou změnou je ovšem zvýšení sazby úroku a to na dvojnásobek dřívější hodnoty. Výše úroku z daňového odpočtu nyní odpovídá polovině úroku z prodlení<sup>445</sup>, tj. výši repo sazby zvýšené o 4 procentní body. Zákonodárce tak zřejmě reaguje na nedávné rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Sole-Mizo*, které požaduje stanovení úroku za nepřiměřeně dlouhé zdržování nadměrného odpočtu alespoň ve výši, za kterou si nebankovní subjekt může na volném trhu obstarat peněžní prostředky.

Aktuální úprava rovněž reflektuje nově zavedený institut zálohy na daňový odpočet, jemuž bude pozornost věnována v dalších částech této práce. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu nenáleží z té části daňového odpočtu, které odpovídá záloha na daňový odpočet, a to počínaje dnem, kdy došlo k vrácení zálohy nebo kdy byla záloha správcem daně použita či převedena.<sup>446</sup>

#### **4.2.2.3. Úrok z vratitelného přeplatku**

Daňovému subjektu náleží úrok z vratitelného přeplatku, pokud tento přeplatek nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden<sup>447</sup> a to počínaje dnem následujícím po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Úročená doba končí dnem vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku.<sup>448</sup>

Zákonodárce z důvodu právní jistoty výslovně stanovil, že úrok z vratitelného přeplatku nevzniká po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu.<sup>449</sup> Souběžný vznik úroku z vratitelného přeplatku a úroku z daňového odpočtu je tudíž vyloučen. Důvodová zpráva však uvádí, že doby úročené výše uvedenými úroky na sebe mohou navazovat. Může se jednat např. o situaci, kdy na období dlouhotrvajícího procesu stanovení daňového odpočtu úročené úrokem

---

<sup>444</sup> Viz § 254a odst. 2 daňového řádu.

<sup>445</sup> Viz § 254a odst. 5 daňového řádu.

<sup>446</sup> Viz § 254a odst. 4 daňového řádu.

<sup>447</sup> Viz § 253a odst. 1 daňového řádu.

<sup>448</sup> Viz § 253a odst. 2 daňového řádu.

<sup>449</sup> Viz § 253a odst. 23 písm. a) daňového řádu.

z daňového odpočtu naváže po marném uplynutí lhůty pro vrácení výsledného vratitelného přeplatku období úročené úrokem z vratitelného přeplatku.<sup>450</sup>

Výše úroku z vratitelného přeplatku byla stanovena ve stejné výši jako úrok z prodlení, tedy ve výši odpovídající úroku z prodlení dle občanského zákoníku.

### **4.3. Náhrada škody způsobené zajišťovacími příkazy**

Jak již bylo uvedeno v dřívějších částech této práce, může nezákonně vydaný zajišťovací příkaz významně zasáhnout do majetkové sféry daňových subjektů a způsobit jim nemalé škody. Právní řád však dává poškozeným subjektům možnost se náhrady způsobené škody domoci.

Pro úspěšné uplatnění nároku na náhradu škody je předně nutné využít příslušných procesních prostředků, vhodně kvalifikovat odpovědnostní titul státu a druh škody, tuto škodu správně vyčíslit a svá tvrzení opřít důkazy.

#### **4.3.1. Odpovědnostní tituly při škodě způsobené zajišťovacími příkazy**

V první řadě je nutné určit, na základě jakého z odpovědnostních titulů škoda poškozenému daňovému subjektu vznikla. V úvahu přichází buď nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup.

##### **4.3.1.1. Zajišťovací příkaz jako nezákonné rozhodnutí**

Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím ve smyslu daňového řádu<sup>451</sup> a současně ZOdpŠk neobsahuje vlastní definici rozhodnutí, může příkaz představovat nezákonné rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk zakládat odpovědnost státu. Předpokladem pro posouzení rozhodnutí jako nezákonného rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk, jenž představuje odpovědnostní titul, je, aby se nezákonnost rozhodnutí projevila ve výroku zajišťovacího příkazu. Pokud pochybení správce daně nenalezne svůj odraz přímo v obsahu příkazu, nelze uvažovat

---

<sup>450</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz

<sup>451</sup> Viz § 101 odst. 1 daňového řádu.

o odpovědnosti státu z titulu nezákonného rozhodnutí, ale výlučně z nesprávného úředního postupu.<sup>452</sup>

S ohledem na skutečnost, že zajišťovací příkaz je vykonatelným bez ohledu na nabytí právní moci, slevuje ZOdpŠk z obecného požadavku na nabytí právní moci nezákonného rozhodnutí. Nezákonnost rozhodnutí však musí být deklaratorně prohlášena vždy před soudním uplatnění nároku, neboť představuje předpoklad pro uplatnění nároku.

Formální podmínku zrušení či změny zajišťovacího příkazu prolomila judikatura Nejvyššího soudu<sup>453</sup>, dle které lze v případě zrušení dodatečných platebních výměrů dovodit nezákonnost dřívějších zajišťovacích příkazů. Pokud došlo k faktickému odstranění zajišťovacích příkazů v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů, lze tyto příkazy považovat za nezákonná rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk i bez jejich formálního zrušení pro nezákonnost.

Škoda způsobená v souvislosti s zajišťovacími příkazy bude ve většině případů představovat škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím, neboť nesprávnost jednání správce daně se projeví přímo v obsahu rozhodnutí.

Důvodem nezákonnosti zajišťovacích příkazů bude nejčastěji absence podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (v době jeho vydání). Při nedostatku podmínek přitom správce daně k vydání příkazu neměl vůbec přistoupit. Pokud správce daně příkaz přesto vydal, jde o nezákonné rozhodnutí.<sup>454</sup>

Hlavním zákonným předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je důvodná obava správce daně stran nedobytnosti či značné obtížnosti vybrání daně.<sup>455</sup> Chybějící důvodná obava v době vydání zajišťovacího příkazu přitom bude v praxi často jedinou slabinou příkazů, kterou mohou

---

<sup>452</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009 a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 1999, sp. zn. 2 Cdon 129/97.

<sup>453</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 30 Cdo 3322/2013.

<sup>454</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 73. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>455</sup> Viz § 167 odst. 1 daňového řádu.

daňové subjekty úspěšně napadnout.<sup>456</sup> Ačkoliv jsem se povaze odůvodněné obavy již detailně věnoval v dřívější části této práce, není na škodu připomenout, že tato zde musí existovat v době vydání příkazu. Pozdější nenaplnění této obavy nezpůsobuje samo o sobě nezákonnost zajišťovacího příkazu, neboť v době jeho vydání podmínky naplněny byly (důvodná obava zde existovala).<sup>457</sup> Zákonnost rozhodnutí je nutno posuzovat k okamžiku jeho vydání.

Dle právního názoru Nejvyššího správního soudu se přitom odůvodněná obava musí vztahovat nejen k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu.<sup>458</sup> To znamená, že pochybnosti správce daně se musí týkat určité výše budoucí daňové povinnosti, která v budoucnu daňovému subjektu s přiměřenou mírou pravděpodobnosti vznikne. Správce daně je povinen v příkazu uvedenou výši daňové povinnosti náležitě objasnit. Správce daně proto může vydat zajišťovací příkaz na doposud nestanovenou daň pouze tehdy, kdy objektivní skutečnosti zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude stanovena v určité výši. Pokud by výše uvedená úvaha v odůvodnění zajišťovacího příkazu chyběla, mělo by to za následek nezákonnost příkazu a to i v situacích, kdy by ke stanovení daně ve výši uvedené v příkazu skutečně došlo.<sup>459</sup> Komentovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ovšem nelze vykládat v tom smyslu, že by správce daně byl při vydání zajišťovacího příkazu povinen se vypořádat se všemi skutečnostmi relevantními pro stanovení daně, neboť takový postup spadá do řízení o stanovení daně. Při vydávání zajišťovacího příkazu není správce daně povinen detailně prokazovat veškeré skutečnosti potřebné pro stanovení daně, neboť by tím de facto došlo k nahrazování řízení o stanovení daně.<sup>460</sup>

Námítky daňových subjektů mířící na jiné pochybení než nedostatek důvodné obavy se v praxi s největší pravděpodobností s úspěchem nesetkají. S případnou námitkou rozporu vydání

---

<sup>456</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 69. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>457</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 76. ISBN: 978-80-7400-682-1 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

<sup>458</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

<sup>459</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 70. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>460</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 69. ISBN: 978-80-7400-682-1.

zajišťovacího příkazu se zásadou přiměřenosti<sup>461</sup> se správce daně může lehce vypořádat s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, dle kterého není překročení k realizaci zajišťovacího příkazu předmětem správního uvážení, nýbrž otázkou aplikace pojmu „důvodná obava“ na zjištěný skutkový stav. Jinými slovy, pokud zde vyvstane důvodná obava, je správce daně automaticky povinen přistoupit k vydání zajišťovacího příkazu a není oprávněn podrobit vydání či nevydání příkazu vlastní správní úvaze. Krajský soud v Hradci Králové v minulosti rozhodnul, že samotné zjištění odůvodněné obavy implikuje přiměřenost vydání zajišťovacího příkazu.<sup>462</sup> Ačkoliv i při vydávání zajišťovacích příkazů je správce daně povinen dodržovat zásadu přiměřenosti<sup>463</sup>, nejeví se argumentace touto zásadou pro daňový subjekt v praxi jako příliš použitelná, neboť posuzování jejího dodržení se s ohledem na citovaná soudní rozhodnutí nakonec vždy stočí k otázce existence důvodné obavy v době vydání zajišťovacího příkazu.

Argumentační možnosti daňového subjektu ohledně neexistence důvodných obav přitom mohou být značně omezené, neboť poklady pro vydání rozhodnutí mohou být zaraženy do vyhledávací části daňového spisu. V takových případech nebude mít daňový subjekt možnost se seznámit se skutečnostmi a důkazy, na základě kterých správce daně důvodnou obavu pojal. Daňový řád totiž daňovému subjektu odpírá do vyhledávací části spisu přístup.<sup>464</sup> Daňový subjekt může nahlížet pouze do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu<sup>465</sup>, ve kterém jsou ovšem písemnosti mnohdy označeny velmi obecně. Ze soupisu písemností dokonce nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.<sup>466</sup> Pokud daňový subjekt hodlá nahlédnout do vyhledávací části spisu, musí to nejprve povolit správce daně.<sup>467</sup> Legitimitu zájmu na utajení skutečností a důkazů zařazených do vyhledávací části spisu v souvislosti vydáním zajišťovacího příkazu v minulosti posvětila i soudní judikatura, kdy

---

<sup>461</sup> Dle které je správce daně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které jsou pro daňové subjekty nejméně zatěžující.

<sup>462</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č.j. 65 Af 75/2014-320.

<sup>463</sup> NOVÁKOVÁ, P. § 167 [Zajišťovací příkaz, jistota]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 608.

<sup>464</sup> Viz § 66 odst. 1 daňového řádu.

<sup>465</sup> Viz § 66 odst. 2 daňového řádu.

<sup>466</sup> Tamtéž.

<sup>467</sup> Viz § 66 odst. 3 daňového řádu.

zájem na jejich utajení může převážit ve fázi probíhajícího soudního řízení.<sup>468</sup> Daňový subjekt se tak dostává do situace, kdy jedinou reálnou šancí na zrušení či změnu zajišťovacího příkazu je vyvrácení tvrzení správce daně o existenci důvodné obavy v době vydání příkazu, přičemž mu zákon nepřiznává právo na seznámení se s podklady, z nichž správce daně při vydání příkazu vycházel.<sup>469</sup> Úspěšná obrana proti zajišťovacímu příkazu je tak značně ztížena.

Ani námitka likvidačních dopadů zajišťovacího příkazu nebude mít zpravidla úspěch. Správce daně se při vydávání zajišťovacího příkazu musí řídit pouze podmínkami uvedenými v § 167 odst. 1 daňového řádu a není povinen zjišťovat důsledky jeho vydání.<sup>470</sup> Nelze ovšem odhlédnout od zásady přiměřenosti, která našla odraz v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j.: 2 Afs 239/2015-66. Dle tohoto rozhodnutí je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu, je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně. Výše uvedené rozhodnutí nelze chápat jako absolutní zákaz vydání zajišťovacích příkazů, jestliže by jejich vydání mělo mít pro daňový subjekt likvidační účinky, ale toliko za vyjádření zásady přiměřenosti ve vztahu používání zajišťovacích příkazů coby nejzastšího prostředku správy daní.

#### **4.3.1.2. Nesprávný úřední postup v souvislosti se zajišťovacími příkazy**

Ačkoliv pochybení správce daně související se zajišťovacími budou mít z hlediska ZO<sub>dpsŠk</sub> většinou charakter nezákonného rozhodnutí, byla by chyba nezmínit některé případy nesprávného úředního postupu. V obecné rovině o nesprávný úřední postup půjde tehdy, kdy dojde k porušení právních norem určených pro postup správce daně při jeho činnosti, a to i při takových úkonech, které jsou prováděny v rámci činnosti rozhodovací, avšak neodrazí se bezprostředně v obsahu vydaného rozhodnutí.<sup>471</sup> Pokud ovšem postup správce daně vyústil ve vydání rozhodnutí (zajišťovacího příkazu), je odpovědnostním titulem výlučně toto nezákonné

---

<sup>468</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230.

<sup>469</sup> Správce daně sice může nahlédnutí do vyhledávací části spisu povolit není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, není to však jeho povinností.

<sup>470</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

<sup>471</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 25 Cdo 1851/2002.

rozhodnutí, nikoli nesprávný úřední postup, který k vydání rozhodnutí vedl.<sup>472</sup> Nesprávný úřední postup může mít podobu nevyužití zákonem daných prostředků či postupů (nečinnost) tam, kde pro jejich použití byly dány podmínky.<sup>473</sup>

O nesprávný úřední postup se jedná, pokud správce daně po vydání zajišťovacího příkazu a pravomocném stanovení daně nebo před dnem její splatnosti rezignuje na svou povinnost průběžně sledovat a vyhodnocovat, zda stále existují důvody, pro které byl zajišťovací příkaz vydán a v případě, že tyto důvody pominou, bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti příkazu.<sup>474</sup> Správce daně je z úřední povinnosti povinen kontrolovat aktuální stav a pokud dojde k rozptýlení důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná či značně obtížně inkasovatelná, musí promptně vydat rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Nesplní-li správce daně povinnost ukončit účinnost rozhodnutí o zajištění daně podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť jej odmítá zbavit povinnosti (strpět zajištění dosud nesplátné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá.<sup>475</sup> Procesní prostředkem obrany proti výše uvedenému jednání správce daně je ve správním soudnictví podání zásahové žaloby.<sup>476</sup> Touto žalobou se lze domáhat ochrany a deklaratorního určení, že šlo o zásah nezákonný, což může zlepšit procesní postavení poškozeného daňového subjektu.<sup>477</sup>

Stejně tak je správce daně povinen sledovat a vyhodnocovat výši zajištěné daně a jestliže odpadnou důvody pro její zajištění v původní výši, rozhodnutím výši zajištěné částky změnit a současně ukončit v rozsahu změny účinnost původního příkazu.<sup>478</sup>

K výše uvedeným opatřením je správce daně povinen přistoupit ex offo, bez předchozího návrhu či výzvy daňového subjektu.

---

<sup>472</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

<sup>473</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. 25 Cdo 322/2004.

<sup>474</sup> Viz § 168 odst. 3 daňového řádu.

<sup>475</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39.

<sup>476</sup> Tamtéž.

<sup>477</sup> Viz § 82 soudního řádu správního.

<sup>478</sup> Viz § 168 odst. 3 daňového řádu.

Faktická možnost domoci se náhrady škody ovšem bude značně limitována tím, že v řízení o náhradě škody před civilním soudem je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení a důkazní, kdy pro něj bude velice obtížné prokázat, že správce daně postupoval nesprávně a měl účinnost zajišťovacího příkazu zcela či částečně ukončit. Daňový subjekt totiž nebude mít přístup do vyhledávací části daňového spisu.<sup>479</sup>

Daňový subjekt se ovšem může dostat do svízelné situace, kdy mu nesvědčí ani paušální náhrada na základě úroků z nesprávně stanovené daně, ani náhrada škody z titulu nesprávného úředního postupu či nezákonného rozhodnutí. Bude tomu tak v případech, kdy správce daně na základě důvodných obav vydal zajišťovací příkaz a následně účinnost tohoto příkazu zcela či zčásti ukončil, neboť odpadly důvody pro zajištění daně. Správce daně totiž vydal příkaz v souladu se zákonem a legálně jeho účinnost ukončil. Nejde tedy o případy nezákonného zajišťovacího příkazu<sup>480</sup> ani o nesprávný úřední postup.

#### **4.3.2. Druhy škody, osoby oprávněné k náhradě a vliv daňových úroků na výši škody**

V důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu může poškozenému vzniknout škoda, která bude mít podobu skutečné škody nebo ušlého zisku.

##### **4.3.2.1. Skutečná škoda**

Skutečnou škodou je snížení majetku poškozeného, resp. zmenšení hodnoty jeho majetku v důsledku škodní události. V souvislosti se zajišťovacími příkazy přichází vznik skutečné škody v úvahu zásadně ve dvou situacích, a to při uhrazení zajišťovacího příkazu, který byl následně zrušen či změněn pro jeho nezákonnost a uhrazená částka nebyla daňovému subjektu vrácena a v případech donucení k prodeji aktiv daňového subjektu pod cenou za účelem uhrazení nezákonného zajišťovacího příkazu.

Ačkoliv dle koncepce nového občanského zákoníku představuje i pouhý vznik dluhu skutečnou škodu<sup>481</sup>, nelze pouhé vydání zajišťovacího příkazu, jenž nebyl uhrazen ani exekuván,

---

<sup>479</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. s. 75. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>480</sup> Viz § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

<sup>481</sup> Tj. bez nutnosti splnění takového dluhu.



považovat za skutečnost zakládající škodu. Pro vznik škody bude nezbytné, aby se majetek poškozeného v důsledku vydání příkazu reálně zmenšil.

Náhrada škoda bude předně náležet daňovému subjektu, vůči kterému byl vydán zajišťovací příkaz, který byl uhrazen a následně změněn či zrušen z důvodu jeho nezákonnosti, pokud takovému subjektu nebyly doposud uhrazené prostředky vráceny. Poškozenému v popisovaném případě vznikla skutečná škoda ve výši uhrazených prostředků. Finanční úřady však ke kompenzaci zpravidla přistoupí sami a nezákonně inkasované prostředky poškozenému vrátí, případně použijí k úhradě jiných daňových povinností poškozeného.

Skutečná škoda ale může vzniknout i v důsledku donucení poškozeného k nevýhodnému prodeji jeho majetku, jestliže k prodeji došlo za účelem uhrazení nezákonného zajišťovacího příkazu. Lze si představit situaci, kdy správce daně vydá nezákonný zajišťovací příkaz a daňový subjekt nedisponuje dostatkem finančních zdrojů k jeho včasné úhradě. Daňový subjekt je tak pod „pohrůzkou“ zahájení exekuce nucen rychle získat likvidní prostředky za účelem úhrady částky uvedené v zajišťovacím příkazu. Zahájení daňové exekuce přitom pro daňový subjekt může představovat nepřiměřené riziko, neboť ten si nemůže dovolit přijít o své likvidní prostředky umístěné na bankovních účtech (např. s ohledem na nutnost úhrady provozních nákladů) či o jiný strategický majetek (např. výrobní stroje potřebné k výkonu jeho hospodářské činnosti). V takových chvílích daňovému subjektu nezbude než si potřebné prostředky získat prodejem jeho majetku, přičemž v důsledku časového presu aktiva často prodá pod tržní cenou. Judikatura Nejvyššího soudu<sup>482</sup> přitom dovodila, že prodej věcí v časové tísní pod cenou může představovat škodu, jestliže k prodeji došlo v souvislosti s opatřením peněžních prostředků na splnění nezákonně uložené daňové povinnosti.<sup>483</sup> Prodej aktiva pod cenou je dle

---

<sup>482</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 10. 2017, sp. zn. 30 Cdo 433/2017.

<sup>483</sup> „[...] Dovolateli mohla vzniknout i další škoda, a to právě v souvislosti s opatřením peněžních prostředků na splnění nezákonně uložené daňové povinnosti. Takovouto škodou mohou být např. náklady na prodej věcí (např. daň z nabytí nemovitostí), ale i prodej věcí v časové tísní pod cenou, úroky z úvěru, který by si poškozený vzal, atd. To vše samozřejmě za předpokladu existence adekvátní příčinné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. dubna 2015, sp. zn. 30 Cdo 4274/2014).“

komentovaného rozhodnutí postaven na roveň situaci, kdy poškozený o část svého aktiva přišel.<sup>484</sup>

Pro posouzení vzniku nároku na náhradu škody je třeba zkoumat existenci příčinné souvislosti mezi nezákonným zajišťovacím příkazem a vznikem škody (tj. prodejem majetku pod cenou). K prodeji majetku muselo dojít právě za účelem úhrady nezákonného zajišťovacího příkazu, nikoli za jiným účelem. Úhrada příkazu musí být hlavním důvodem, pro který k prodeji majetku došlo, jinak dochází k přerušení příčinné souvislosti. Pokud by poškozený k prodeji přistoupil i bez vydání zajišťovací příkazu (tj. nehledě na zajišťovací příkaz), nelze o existenci příčinné souvislosti uvažovat.

Vzhledem k výše uvedenému bude při vynuceném nevýhodném prodeji stát odpovědný za škodu, která spočívá v rozdílu mezi standardní tržní cenou prodávané věci v době jejího prodeje a cenou, kterou byl poškozený vzhledem k okolnostem nucen akceptovat. Samozřejmým předpokladem náhrady škody je zrušení či změna předmětného zjišťovacího příkazu pro rozpor se zákonem. Stát naopak neodpovídá za škodu, která představuje rozdíl mezi tehdy prodávajícím inkasovanou částkou a současnou tržní cenou, neboť zde chybí příčinná souvislost.<sup>485</sup>

Situací obdobnou s vynuceným prodejem majetku je podle mého názoru vznik škody v návaznosti na nutnost sjednání zápůjčky či úvěru určeného k financování úhrady zajišťovacího příkazu. Nemá-li poškozený majetek, který je možné rychle zpeněžit, nezbude mu než si finanční prostředky obstarat na trhu volných peněžních prostředků. Pokud poškozený nedisponuje jinou možností, bude se muset obrátit na komerční finanční instituci, která za dočasné poskytnutí finančních prostředků bude požadovat úrok. Právě uhrazený úrok představuje škodu, která by bez předchozího vydání zajišťovacího příkazu poškozenému nevznikla. Domnívám se proto, že i v těchto případech by poškozenému měl vznikat nárok na náhradu škody, a to ve výši uhrazeného úroku. S ohledem na zásadu spoluzavinění a prevence

---

<sup>484</sup> „[...] Neutrpěl tedy škodu spočívající např. v tom, že přišel o část svého aktiva, resp. musel prodat své aktivum pod cenou.“

<sup>485</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 10. 2017, sp. zn. 30 Cdo 433/2017

ovšem poškozený nebude oprávněn požadovat úhradu úroku nepřiměřeně vysokého, zcela se vymykajícího tržním podmínkám.

Škoda může kromě samotného daňového subjektu teoreticky vzniknout i společníkům či akcionářům daňového subjektu poškozeného nezákonným zajišťovacím příkazem. Takovou škodu, která vznikla na jmění jiné osoby než „hlavního“ poškozeného, nazýváme škodou reflexní. Reflexní škoda vzniklá společníkům či akcionářům představuje úbytek hodnoty jejich podílů či akcií v důsledku vydání zajišťovacího příkazu a související škody na majetku společnosti (snížení hodnoty podílu je fakticky zapříčiněno např. ztrátou klíčových aktiv společnosti či odlivem peněžních prostředků společnosti). Vychází tak otázka, zda se takto poškození společníci mohou domáhat náhrady škody postupem dle ZOdpšk. Odpověď na přednesenou otázku je záporná, neboť dle výslovné dikce ZOdpšk mají právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím pouze účastníci řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, z něhož vznikla škoda<sup>486</sup>, alternativně ti, s nimiž jako s účastníky řízení jednáno nebylo, ačkoliv s nimi takto mělo být jednáno<sup>487</sup>. Účastníkem řízení o vydání zajišťovacího příkazu je ovšem pouze dotčená právnická osoba (daňový subjekt), nikoli její společníci či akcionáři. Tito tudíž nemají nárok na náhradu škody způsobené nezákonným zajišťovacím příkazem. Výše uvedená koncepce je vcelku logická, neboť v opačném případě by docházelo k faktickému dublování nároků na náhradu škody, která by připadala jak společnosti-daňovému subjektu, tak jejím společníkům.

#### **4.3.2.2. Ušlý zisk**

V praxi převažující formou škody způsobené zajišťovacími příkazy bude ušlý zisk, představovaný nerozmnovením majetku poškozeného v důsledku nutnosti úhrady částky uvedené v zajišťovacím příkazu. Podle judikturních závěrů může být ušlým ziskem i ztráta vyvolaná tím, že poškozený byl nucen vynaložit určitou peněžitou částku na základě rozhodnutí později zrušeného pro jeho nezákonnost, kdy poškozený přišel o výnos těmito penězi spojený.<sup>488</sup> Obecným předpokladem pro náhradu škody ve formě ušlého zisku je dřívější

---

<sup>486</sup> Viz § 7 odst. 1 ZOdpšk.

<sup>487</sup> Viz § 7 odst. 2 ZOdpšk.

<sup>488</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn.: 25 Cdo 296/2006.

uhrazení daňové povinnosti.<sup>489</sup> Pokud k úhradě zajišťovacího příkazu nedojde, nelze se domáhat náhrady škody.

Jelikož rozumně smýšlející podnikatel zpravidla nenechává své disponibilní peněžní prostředky nevyužité, ale alokuje je za účelem dosažení zisku, lze předpokládat, že v důsledku odčerpání finančních prostředků na úhradu nezákonného zajišťovacího příkazu může podnikateli vzniknout škoda ve formě ušlého zisku. Pokud by poškozený nemusel zajišťovací příkaz uhradit, mohl by peněžní prostředky využít jiným způsobem, jenž by mu přinesl zisk.

Prokázání existence a výše ušlého zisku bude záležitostí poškozeného. Vzhledem ke stávající koncepci ušlého zisku coby reálného ušlého zisku musí poškozený prokázat existenci konkrétních zmařených podnikatelských příležitostí, kterých se poškozený měl možnost účastnit a při jejich využití by poškozenému náležel zisk. Poškozený tak bude povinen soudu rozhodujícímu o náhradě škody předložit důkazy svědčící o pravdivosti jeho tvrzení. Takovými důkazy budou např. uzavřené smlouvy, závazné objednávky, komunikace ohledně uzavření budoucí smlouvy či existence zavedených obchodních praktik a opakujících se obchodů.

Pokud poškozený není schopen určit konkrétní výši ušlého zisku, nemusí to ještě nutně znamenat nemožnost soudního uplatnění na jeho náhradu. V takovém případě přichází v úvahu aplikace § 2955 občanského zákoníku, dle kterého nelze-li výši náhrady škody přesně určit, určí ji podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu soud. Předpokladem tohoto postupu je ovšem unesení důkazního břemene stran existence nároku na náhradu škody, kdy nejistá je jen jeho výše.

V teoretické rovině lze uvažovat i o reflexní náhradě škody, která společníkům či akcionářům vznikla na jejich podílech v důsledku nesprávného úředního postupu souvisejícího se zajišťovacím příkazem. Ke vzniku škodu může dojít porušením povinnosti správce daně ukončit účinnost zajišťovacího příkazu pominou-li před splatností daně důvody, pro které byla daň zajištěna.<sup>490</sup> Jestliže správce daně uvedenou povinnost nesplní, nemůže společnost

---

<sup>489</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. 25 Cdo 2286/2003.

<sup>490</sup> Viz § 168 odst. 3 daňového řádu.

s dotčenými peněžními prostředky disponovat a nemůže jejich prostřednictvím dosahovat zisku. Odvozeně od zmíněné nemožnosti hospodaření pak nedochází k zvyšování hodnoty podílů společníků a akcií akcionářů, kdy tento rozdíl mezi stávající a hypotetickou hodnotou podílů představuje ušlý zisk společníků a akcionářů. Na rozdíl od nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím, jenž vzniká pouze účastníkům řízení, náleží právo na náhradu škodu způsobené nesprávným úředním postupem komukoliv, kdo byl tímto postupem poškozen. Z hlediska režimu ZOdpŠk je tedy uplatnění reflexní škody způsobené nesprávným úředním postupem možné. Je ovšem otázkou, zda výše uvedené nenarazí na zásadu zamezení dvojí náhrady škody. Reflexní újmu je obecně možné požadovat, jestliže doposud nebyla odčiněna škoda vzniklá přímo společnosti. Po uhrazení této škody nelze reflexní náhradu uplatňovat, neboť ke kompenzaci škody společníků a akcionářů došlo uhrazením škody způsobené společnosti. K reflexní škodě vzniklé v souvislosti s nesprávným úředním postupem se v minulosti vyjádřil Nejvyšší soud<sup>491</sup>, dle kterého škoda spočívající v poklesu hodnoty akcie vzniklá v důsledku nesprávného úředního postupu nemůže vzniknout dříve, než likvidací společnosti. Škoda totiž nevzniká akcionářům již v okamžiku, kdy došlo k nesprávnému úřednímu postupu, nýbrž se odvíjí od výsledné hodnoty jeho podílu na obchodním jmění společnosti, představovaného akcií. I pokud došlo k poklesu tržní hodnoty akcií, který lze vyčíslit, neboť pokud akciová společnost existuje, byť je v likvidaci, akcionář, který vlastní její akcie, má práva s tímto cenným papírem spojená, mezi něž patří právo na podíl na jejím zisku. Majetková újma, za níž lze na dalších subjektech požadovat náhradu škody, tedy akcionáři vznikne, jestliže po ukončení likvidace je jeho podíl na likvidačním zůstatku nižší než jeho podíl na obchodním jmění společnosti před škodnou událostí.

#### **4.3.2.3. Vliv daňových úroků na výši škody**

Na výši nárokovatelné náhrady škody vzniklé v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu mají vliv daňové úroky náležející daňovému subjektu, o něž je nutné výši škody ponížít.

Pro určení, v jaké výši je možné náhradu škody požadovat, je předně nutné zjistit, jaké znění daňového řádu se na posuzovaný případ uplatní. Nedávná novela daňového řádu<sup>492</sup> totiž

---

<sup>491</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. 25 Cdo 1228/2004.

<sup>492</sup> Zákon č. 283/2020 Sb.

přinesla i revizi dosavadní úpravy úroků. Dle přechodných ustanovení novely se do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti uplatní dosavadní právní úprava, po nabytí účinnosti se použije úprava nová. V rámci novely přitom došlo i ke změnám úrokových sazeb.

Pokud k vydání nezákonného zajišťovacího příkazu nebo nesprávného úředního postupu došlo před 1. 1. 2021, je až do 31. 12. 2020 (včetně) nutné aplikovat úrok z neoprávněného jednání správce daně<sup>493</sup>, případně úrok z vratitelného přeplatku<sup>494</sup>. Úrok z vratitelného přeplatku bude daňovému subjektu náležet, pakliže došlo k zániku účinnosti zajišťovacího příkazu dle § 158 odst. 3 a 5 daňového řádu a správce daně nevrátil vratitelný přeplatek do 15. dne od jeho vzniku.<sup>495</sup> Ačkoliv se úrok z neoprávněného jednání správce daně dle doslovného znění zákona vztahoval pouze na případy zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, lze jej dle závěrů právní vědy uplatnit i ve vztahu k zajišťovacím příkazům, které pojmově rozhodnutím o stanovení daně nejsou.<sup>496</sup> Výše roční sazby obou uvedených úroků odpovídala repo sazbě České národní banky zvýšené o 14 procentních bodů. Částka přiznaná dle zmíněných ustanovení se obligatorně započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně a snižuje tak výši náhrady, kterou je poškozený oprávněn nárokovat.<sup>497</sup>

Při pozdějším vydání nezákonného zajišťovacího příkazu či realizaci nesprávného úředního postupu je nutno vycházet z aktuálně účinné právní úpravy. V úvahu tak bude připadat aplikace úroku z nesprávně stanovené daně<sup>498</sup> a úroku z vratitelného přeplatku<sup>499</sup>. V novelizovaném znění daňového řádu již zákonodárce pamatoval na skutečnost, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně a pro účely úroku z nesprávně stanovené daně stanovil, že základem pro výpočet úroku je i částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Bylo tak postaveno na jisto, že použití úroku popisovaného typu úroku je namístě i v případech nezákonných zajišťovacích příkazů. Úrok z nesprávně stanovené daně

---

<sup>493</sup> Viz § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>494</sup> Viz § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>495</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [§ 155 a § 163] [online]. [cit. 9. 4. 2023]. ISSN 2336-517X.

<sup>496</sup> BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. ISBN: 978-80-7400-682-1. s. 74.

<sup>497</sup> Viz § 254 odst. 6 a § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

<sup>498</sup> Viz § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

<sup>499</sup> Viz § 253a daňového řádu.

vzniká ode dne následujícího po dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.<sup>500</sup> Předmětný úrok ovšem nedopadá na situace, kdy je výše zajišťované daně upravována podle § 168 odst. 3 až 5 daňového řádu, neboť v takovém případě nejde o pochybení ze strany správce daně, nýbrž realizaci zákonem aprobovaného postupu při zajištění daně.<sup>501</sup> Jak pro úrok z nesprávně stanovené daně, tak pro úrok z vratitelného přeplatku platí, že přiznat náhradu škody lze pouze v rozsahu, v jakém není kryta těmito úroky.<sup>502</sup>

#### **4.3.3. Procesní aspekty uplatnění náhrady škody vzniklé v souvislosti se zajišťovacími příkazy**

Jak již bylo dovozeno výše, zajišťovací příkaz je rozhodnutím ve smyslu daňového řádu i ZOdpŠk. Škoda způsobená zajišťovacím příkazem bude zpravidla škodou způsobenou nezákonným rozhodnutím dle § 7 ZOdpŠk, kterou lze přiznat pouze tehdy, kdy byl příkaz pro jeho nezákonnost zrušen či změněn na základě podání řádného opravného prostředku.<sup>503</sup> Současně lze nárok na náhradu škody způsobené zajišťovacím příkazem přiznat pouze tehdy, pokud poškozený využil v zákonem stanovených lhůtách všech procesních prostředků přiznaných mu zákonem k ochraně jeho práva, včetně odvolání.<sup>504</sup> Z uvedeného vyplývá, že pokud má poškozený zájem uplatnit právo na náhradu škody, musí předtím dosáhnout zrušení či změny zajišťovacího příkazu, stejně jako je povinen využít svého práva podat proti příkazu odvolání.

Proti zajišťovacímu příkazu je možné podat odvolání, a to ve lhůtě 30 dní od jeho doručení. Vzhledem k explicitnímu vyloučení použití ustanovení § 35 odst. 2 daňového řádu není lhůta k podání odvolání zachována, podá-li daňový subjekt odvolání u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně. Daňový řád dále stanoví speciální pravidlo

---

<sup>500</sup> Viz § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

<sup>501</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

<sup>502</sup> Viz § 251d daňového řádu.

<sup>503</sup> Viz § 8 odst. 2 ZOdpŠk.

<sup>504</sup> Viz § 8 odst. 3 ZOdpŠk.

týkající se rychlosti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Správce daně je povinen vydat rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo odvolání podáno. Pokud správce daně výše uvedenou lhůtu nedodrží a o odvolání nerozhodne, stává se napadený zajišťovací příkaz neúčinným.<sup>505</sup> Lhůta pro vydání rozhodnutí začíná běžet dnem následujícím po dni, kdy takové odvolání bylo podáno věcně i místně příslušnému správci daně<sup>506</sup>, přičemž vydáním rozhodnutí se rozumí učinění úkonu k jeho doručení<sup>507</sup>. Komentovaná speciální úprava reflektuje zvláštní povahu zajišťovacího příkazu, který představuje zásadní vpád do pokojné správy daní<sup>508</sup>. V odvolání je třeba specifikovat důvody nesprávnosti nebo nezákonnosti příkazu.<sup>509</sup>

Ačkoliv zákon prikazuje vyřídit podané odvolání ve velmi krátké lhůtě, postižené daňové subjekty se podáním odvolání v naprosté většině případů nápravy pochybení finanční správy nedomohou. Úspěšnost daňových subjektů v odvolacím řízení je totiž téměř nulová, o čemž svědčí statistické údaje uveřejněné Generálním ředitelstvím v rámci Analýzy zajišťovacích příkazů vydávaných finanční správou ČR<sup>510</sup>. Dle informací poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím bylo v období let 2013 – 2017 odvoláními napadeno 2587 zajišťovacích příkazů, přičemž Odvolací finanční ředitelství coby odvolací orgán rozhodující o odvoláních proti zajišťovacím příkazům na základě podaných odvolání zrušilo pouhých 20 zajišťovacích příkazů. Zrušené zajišťovací příkazy byly navíc vydány vůči pouhým dvěma daňovým subjektům. Bližší informace lze zjistit z níže uvedené tabulky:

---

<sup>505</sup> Viz § 168 odst. 1 daňového řádu.

<sup>506</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>507</sup> Viz § 101 odst. 2 daňového řádu.

<sup>508</sup> NOVÁKOVÁ, Petra. § 168 [Odvolání proti zajišťovacímu příkazu; ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, zástavní právo]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 614.

<sup>509</sup> Viz § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

<sup>510</sup> Generální finanční ředitelství. Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných finanční správou ČR [online]. 2017 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza\\_2017-09-14\\_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financi-spravou.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financi-spravou.pdf).



Odvolání - zajišťovací příkazy	Odvoláním napadené zajišťovací příkazy		Zajišťovací příkazy zrušené OFŘ	
	počet	počet DS*	počet	počet DS*
Rok				
2013	190	81	0	0
2014	356	112	1	1
2015	632	133	0	0
2016	787	122	0	0
2017	622	117	19	2
celkem	2587	549	20	3

511

Pokud jsou pošty uvedené Generálním finančním ředitelstvím pravdivé, činí procentuálních úspěšnost odvolání proti zajišťovacímu příkazu tristních 0,77 %. Toto zjištění je o to více zarážející, když průměrná procentní neúspěšnost Finanční správy v soudních řízeních ohledně nezákonnosti zajišťovacích příkazů činí celých 29,1 %.<sup>512</sup> Z uvedených statistických údajů je zřejmé, že ačkoliv byly orgány finanční správy v cca 99 % případů přesvědčeny o zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů, po podrobení soudnímu přezkumu vyšlo najevo, že oprávněných bylo pouhých 70,9 % příkazů. Chybovost finanční správy tak činí 29,1 %.

Hodlá-li daňový subjekt brojit proti samotnému zajišťovacímu příkazu, s největší pravděpodobností mu nezbude než se obrátit na správní soud s žalobou proti nezákonnému rozhodnutí. Tato možnost přitom daňovým subjektům svědčí až od roku 2009, kdy Nejvyšší správní soud judikoval, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy<sup>513</sup>, který je ze soudního přezkumu pojmově vyloučen<sup>514</sup>. Soud v přelomovém přelomového rozhodnutí zdůraznil, že vydání nezákonného zajišťovacího příkazu může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho

<sup>511</sup> Generální finanční ředitelství. Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných finanční správou ČR [online]. 2017 [cit 9. 4. 2023]. s. 6. Dostupné online z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analýza\\_2017-09-14\\_Analýza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analýza_2017-09-14_Analýza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf).

<sup>512</sup> Finanční správa České republiky. Statistické údaje o zajišťovacích příkazech k 28. 2. 2023 [online]. 2023 [cit 9. 4. 2023] Dostupné online z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>.

<sup>513</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90.

<sup>514</sup> Viz § 70 písm. b) soudního řádu správního.

samotnou existenci.<sup>515</sup> Není proto žádoucí, aby byl přezkum zajišťovacích příkazů správními soudy nadále vyloučen.

Soudní řízení ovšem není na rozdíl od rozhodování o odvolání ohraničeno žádnou lhůtou pro vydání rozhodnutí, kdy proti rozhodnutí krajských soudů je přípustná kasační stížnost. Podání odvolání, správní žaloby a kasační stížnosti standardně nemá odkladný účinek<sup>516</sup> a proto může po celou dobu daňového i soudního řízení probíhat exekuce zajišťovacího příkazu.<sup>517</sup> Přezkum odvolání o zajišťovacích příkazech přitom nepatří ke věcem, které jsou ex lege projednávány o rozhodovány přednostně.<sup>518</sup> K přednostnímu projednání žaloby ale může dojít v situacích, kdy daňový subjekt tvrdí a prokáže existenci negativních dopadů zajišťovacího příkazu do jeho činnosti či samotné existence. Takové skutečnosti mohou představovat dostatečně vážný důvod pro přednostní projednání věci dle § 56 odst. 1 soudního řádu správního.<sup>519</sup> Zajišťovací příkaz proto může být exekuvován, i když poškozený daňový subjekt aktivně podniká kroky k jeho zrušení. Jistou možností, jak exekuci zajišťovacího příkazu za probíhajícího soudního sporu oddálit či přerušit je podání návrhu na vydání předběžného opatření.<sup>520</sup> Předběžné opatření lze vydat, došlo-li již k podání návrhu na zahájení soudního řízení a existuje zde potřeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu.<sup>521</sup>

Dle právního názoru Nejvyššího správního soudu<sup>522</sup> má předběžné opatření vydané v řízení proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zamítnutí odvolání proti zajišťovacími příkazu „*stabilizovat běžnou obchodní činnost daňového subjektu a umožnit mu, aby za dohledu správce daně a s jeho souhlasem v jednotlivých případech dále provozoval svoji ekonomickou činnost způsobem, který na jedné straně umožní co možná nejvíce zachovat její dosavadní charakter, výnosnost apod., avšak současně zabezpečí, že správci daně neodplynou z dosahu podstatné majetkové hodnoty daňového subjektu*“. Soud se v komentovaném rozhodnutí vyjádřil rovněž k povinnostem, které lze předběžným opatřením uložit. Podle soudu lze

---

<sup>515</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90

<sup>516</sup> Ustanovení § 73 odst. 1 a § 107 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>517</sup> BALCAR, V. Obrana proti zajišťovacímu příkazu. Obchodněprávní revue. 2018, č. 4, s. 97-101.

<sup>518</sup> Viz § 56 odst. 3 soudního řádu správního.

<sup>519</sup> Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 62 Af 75/2014-108

<sup>520</sup> Viz § 38 soudního řádu správního.

<sup>521</sup> Viz § 38 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>522</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016-96.

*„například zamezit exekučnímu prodeji majetkových hodnot většího rozsahu, u nichž nehrozí jejich zkáza či významný pokles na hodnotě v důsledku běhu času a současně je lze relativně jednoduše (na rozdíl od například hotovosti či peněz na účtech) uchránit před zašantročením před správcem daně a jež daňový subjekt potřebuje ke své činnosti (výrobní zařízení, automobily, provozní zásoby apod.) nebo které jiným způsobem tvoří významnou složku jeho majetku (např. pozemky určené pro budoucí výstavbu, nemovitost, v níž daňový subjekt sídlí, umělecká díla jím vlastněná apod.)“* Na základě uvedeného rozhodnutí by soud měl vyhovět návrhu na předběžné opatření, kterým se žalobce domáhá ochrany jeho aktiv klíčových k zachování podnikatelské činnosti.

Po úspěšném absolvování soudního řízení bude poškozený disponovat s rozhodnutím, kterým došlo ke zrušení nezákonného zajišťovacího příkazu. Shledá-li totiž správní soud, že nebyly dodrženy podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, zruší kromě napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství i zajišťovací příkaz.<sup>523</sup> Poškozenému se tak otevírá cesta k uplatnění nároku postupem dle ZOdpŠk před příslušným úřadem a k následnému podání civilní žaloby.

Pokud byla škoda způsobena nerozhodnutím o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu<sup>524</sup>, jde o nesprávný úřední postup, kdy je situace z pohledu poškozeného podstatně jednodušší. Před uplatněním nároku totiž na rozdíl od nezákonného rozhodnutí nebude třeba dosáhnout deklarace nesprávnosti daného postupu.

Je nicméně otázkou, zda v takovém případě není pro poškozeného výhodnější zvolit jiný právní prostředek ochrany než žalobu na náhradu škody, a to zejména za předpokladu, že nemá zájem nárokovat zisk ušlý v důsledku nemožnosti disponovat se „zadržovanou“ částkou. Uvažovaným prostředkem ochrany je správní žaloba proti nečinnosti, kterou se žalobce může domáhat aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé. Rozhodnutím ve věci samé se rozumí rozhodnutí, jímž se řízení zpravidla končí. Žalobou se ale nelze domáhat vydání rozhodnutí procesní povahy, jimiž se pouze upravuje vedení

---

<sup>523</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66

<sup>524</sup> Viz § 168 odst. 3 daňového řádu.

řízení.<sup>525</sup> Judikatura však v minulosti postavila na jisto, že žalobou proti nečinnosti se lze požadovat vydání rozhodnutí o vrácení nadměrného odpočtu.<sup>526</sup> V posuzovaném případě dochází dle mého názoru ke skutkově obdobné situaci, kdy správce daně odmítá vydat rozhodnutí, na základě kterého by s konečnou platností došlo k vyplacení peněžních prostředků daňovému subjektu.<sup>527</sup> Žaloba proti nečinnosti by proto měla být přípustná.

K podání žaloby proti nečinnosti lze přistoupit až po bezvýsledném vyčerpání všech prostředků k ochraně proti nečinnosti v rámci daňového řízení, kterým je podnět proti nečinnosti správce daně dle § 38 daňového řádu.

Výsledkem soudního řízení bude uložení povinnosti bezodkladně vydat rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či snížení výše zajištěné daně. Soud však nemůže určovat vlastní obsah rozhodnutí, resp. ukládat povinnost rozhodnout v meritu věci určitým způsobem.<sup>528</sup> Může rozhodnout toliko o povinnosti vydat rozhodnutí, určení jeho obsahu je však již záležitostí správce daně.

Prostřednictvím žaloby na ochranu proti nečinnosti lze dosáhnout rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, pominou-li před pravomocným stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které byl příkaz vydán a souvisejícího vyplacení neoprávněně držených peněžních prostředků.

Podání žaloby může mít teoreticky ještě jeden pozitivní efekt, a to soudní určení „nesprávnosti“ výše uvedeného postupu správce daně. Pokud by výše uvedené bylo možné, znamenalo by to pro poškozeného procesní výhodu v civilním řízení o náhradě škody, neboť ten by již disponoval rozhodnutím, které de facto označuje postup správce daně za nesprávný. Ačkoli jsou civilní soudy nadány pravomocí posoudit nesprávnost úředního postupu jako

---

<sup>525</sup> JIRÁSEK, J. § 79 [Žalobní legitimace a účastníci řízení]. In: BLAŽEK, T., JIRÁSEK, J., MOLEK, P., POSPÍŠIL, P., SOCHOROVÁ, V., ŠEBEK, P. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

<sup>526</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2006, č. j. 8 Afs 163/2005-31.

<sup>527</sup> Po vydání rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či snížení jeho rozsahu správce daně nemůže svoje rozhodnutí svévolně změnit.

<sup>528</sup> Např. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 5 Ad 9/2011-38 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010-104

předběžnou otázku, pokud zde bude v této věci rozhodnutí, je soud povinen z něho bude vycházet.<sup>529</sup> To ovšem neznamená, že by soud při existenci rozhodnutí uložení povinnosti vydat rozhodnutí nebyl oprávněn zákonnost úředního postupu posoudit jinak, než jak je provedl správní soud. Při odlišném posouzení ale civilní soud musí vždy uvést, jaké důvody ho k takovému posouzení vedly.<sup>530</sup> Možnost praktického využití nastíněného postupu pro účely získání procesního „zajištění“ pozice poškozeného je ale diskutabilní. Předně je nutno uvést, že výrokem rozsudku správního soudu nebude deklaratorní určení určitého postupu správce daně za nesprávný, ale pouze uložení povinnosti vydat v určité lhůtě konkrétní rozhodnutí. I když nesprávnost úředního postupu bude implicitně vyplývat ze skutečnosti, že soud žalobě vyhověl a uložil povinnost vydat rozhodnutí, nenalezne svůj odraz ve výroku rozhodnutí. Závaznou částí rozhodnutí je ale pouze jeho výrok, nikoli odůvodnění. Právě z odůvodnění přitom bude názor soudu o nesprávnosti úředního postupu patrný.

#### **4.4. Další případy vzniku škody při správě daní**

Vedle škody způsobené v souvislosti zajišťovacími příkazy dochází v rámci správy daní ke vzniku škod rovněž v důsledku jiných pochybení správců daní. V následující kapitole se proto věnuji vybraným případům vzniku škod a možnostem daňových subjektů domáhat se jejich náhrady.

##### **4.4.1. Neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů**

Nadměrným odpočtem se dle zákona o dani z přidané hodnoty rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.<sup>531</sup> Nadměrný odpočet tak představuje částku, kterou je správce daně povinen vyplatit daňovému subjektu jako tzv. vratku, kdy jde o pohledávku daňového subjektu za státem. Nadměrné odpočty jsou neodmyslitelnou součástí společného systému daně

---

<sup>529</sup> Viz § 135 odst. 2 občanského soudního řádu.

<sup>530</sup> HROMADA, M. § 135 [Vázanost jiným rozhodnutím]. In: SVOBODA, K., SMOLÍK, P., LEVÝ, J., ŠÍNOVÁ, R. Občanský soudní řád. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 566.

<sup>531</sup> Viz § 4 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

z přidané hodnoty<sup>532</sup> a jsou předpokladem zachování daňové neutrality jakožto základní zásady společného systému.

Plátce daně je oprávněn odečíst daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, jestliže přijaté plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování zákonem vyjmenovaných plnění.<sup>533</sup> Příkladem lze uvést zdanitelná plnění spočívající v dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku<sup>534</sup> nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku<sup>535</sup>. Z časového hlediska pak nárok na nadměrný odpočet vzniká okamžikem, kdy plátcí daně vznikla povinnost přiznat daň.<sup>536</sup>

Plátce daně nárok na nadměrný odpočet uplatňuje podáním daňového přiznání, kdy jej tíží důkazní břemeno stran veškerých skutečností uvedených v daňovém přiznání.<sup>537</sup> Správce daně ovšem v některých případech může pojmout podezření, zda daňovým subjektem tvrzené skutečnosti odpovídají realitě a přistoupí k prověřování oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet. Po dobu prověřování oprávněnosti nároku pak správce daně výplatu nadměrného odpočtu zadrží a tento odpočet daňovému subjektu nevyplatí. Daňový subjekt, spoléhající na vyplacení odpočtu ve lhůtě stanovené zákonem, v důsledku jeho zadržení nedisponuje peněžními prostředky, jejichž inkasování v dané době důvodně očekával. Zadržení nadměrných odpočtů, na jejichž vyplacení má daňový subjekt nárok, představuje z pohledu daňového subjektu značný a nečekaný zásah do jeho cash-flow a může mu způsobit nemalé problémy. Za účelem zachování chodu podnikatelské činnosti si budou postižení podnikatelé často nuceni obstarat množství finančních prostředků prostřednictvím úvěrů či úročených zápůjček, případně přistoupit k prodeji svých aktiv. V lepším případě budou daňové subjekty muset sáhnout do svých „zásob“ a disponibilní peněžní prostředky namísto k investicím užít k překlenutí výpadku financování. Nelze přitom vyloučit, že neoprávněné zadržení nadměrných odpočtů nebude mít pro daňový subjekt likvidační následky.

---

<sup>532</sup> Ve smyslu směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

<sup>533</sup> Viz § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

<sup>534</sup> Viz § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

<sup>535</sup> Viz § 72 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

<sup>536</sup> Viz § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

<sup>537</sup> Viz § 92 odst. 3 daňového řádu.

Ačkoliv nárok daňového subjektu vzniká již ke dni, kdy měl podat daňové přiznání, je faktické vyplacení nadměrného odpočtu vázáno na formální rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti – platebního výměru. Předpokladem vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu je tak autoritativní stvrzení jejich výše, tj. vyměření nadměrného odpočtu za určité zdaňovací období.<sup>538</sup>

Ohledně pochybení správce daně při určení výše přiznaného nadměrného odpočtu lze rozlišovat mezi dvěma případy. Prvním z nich je neuznání nadměrného odpočtu v jeho celém rozsahu, i když jde o nárok oprávněný. Druhým případem je částečné neuznání nadměrného odpočtu, kdy v určitém zdaňovacím období správce daně uzná za oprávněnou pouze část z daňovým subjektem uplatněného nároku. Z hlediska náhrady škody se přitom v obou případech jedná o škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím, neboť pochybení správce daně nalezne svůj odraz přímo v obsahu platebního výměru, kterým správce daně nárok na nadměrný odpočet odmítnul uznat, případně jej uznal pouze částečně. Pokud správce daně nárok neuzná, projeví se to v určení částky daně k zaplacení uvedené v platebním výměru, kdy takto stanovená daňová povinnost nebude zohledňovat uplatněné nadměrné odpočty. Jestliže správce daně uzná nárok daňového subjektu pouze zčásti, bude výsledná daňová povinnost ponížena pouze o některé částky daně na vstupu uplatněné daňovým subjektem. Potud lze shrnout, že jak na úplné tak i částečné odepření nadměrného odpočtu je nutno optikou ZOdpŠk nahlížet jako na nezákonné rozhodnutí.

Škodu způsobenou neuznáním nadměrného odpočtu budou typicky představovat úroky, které byl daňový subjekt nucen zaplatit za účelem získání peněžních prostředků k překlenutí výpadku v cash-flow (skutečná škoda), výnos ze mařené investice, kterou daňový subjekt nemohl vzhledem k nedostatku finančních prostředků podniknout (ušlý zisk), či rozdíl mezi běžnou tržní cenou aktiva a cenou akceptovanou daňovým subjektem v tísni při prodeji těchto aktiv za účelem pokrytí jeho výdajů (skutečná škoda).

V praxi častým případem neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu bylo zadržování tzv. nesporné části nadměrného odpočtu. K tomu dochází v situaci, kdy správce daně v rámci

---

<sup>538</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008-52.

daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností odmítá rozhodnout<sup>539</sup> o té části uplatněného nadměrného odpočtu, o jehož oprávněnosti již není sporu. Může jít jak o případy, kdy předmětná plnění nejsou vůbec předmětem prověřování (předmětem daňové kontroly), nebo o situace, kdy v průběhu kontrolní činnosti došlo k rozptýlení pochybností stran oprávněnosti určité části odpočtu. Výše uvedený přístup orgány finanční správy dlouhodobě opíraly o názor, že daňový řád neumožňuje nakládat s nespornou částí nadměrného odpočtu odděleně od částky sporné, resp. že nesporná část musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována.

Komentovaný přístup finanční správy byl až v nedávné době prolomen stěžejním nálezem Ústavního soudu<sup>540</sup> dle kterého daňový řád umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti. Správce daně však nesmí zdržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. V posuzované věci se stěžovatelka domáhala o ochrany před zásahem správce daně, který ji odmítnul vyplatit část nadměrného odpočtu vztahující se k přijatým zdanitelným plněním, která v průběhu daňové kontroly vůbec neproověřoval. Stěžovatelka totiž provozovala více druhů podnikatelské činnosti, přičemž správce daně pojal pochybnosti o oprávněnosti odpočtu pouze ve vztahu k určitým zdanitelným plněním. Správce daně však odmítnul vyplatit a zdržoval tu část nadměrného odpočtu, která s předmětem daňové kontroly nesouvisela a kterou ani fakticky neproověřoval, a to odkazem na skutečnost, že předmětná plnění spadají do stejného zdaňovacího období<sup>541</sup>. Ačkoliv Ústavní soud připustil, že daňový řád v tehdejší znění výslovně nakládání s nespornou částí odpočtu neumožňoval, na druhou stranu trefně poznamenal, že daňový řád stejně tak v žádném svém ustanovení neumožňuje zdržovat nespornou částku společně s částkou spornou. Správce daně se přitom musí vyvarovat zásahům do ústavně zaručeného vlastnického práva daňového subjektu, čehož lze docílit tím, že nárokovaný odpočet bude rozdělen na spornou a nespornou část. Správce následně může rozhodnout o nesporné části odpočtu a předejít tak zásahu do majetkové sféry daňového subjektu. I když daňový řád neuvádí možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti, takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu nemožné; právě

---

<sup>539</sup> A následně tuto část nadměrného odpočtu vyplatit.

<sup>540</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18.

<sup>541</sup> Viz § 105 ZoDPH.



naopak, je s ohledem na ústavně zakotvenou ochranu vlastnického práva jedinou ústavně konformní možností postupu správce daně.<sup>542</sup> Pokud by správce daně postupoval jiným než výše uvedeným způsobem, jednalo by se o zásah do ústavně garantovaného práva vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny.

Uvedené závěry potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku ve věci AGROBET CZ<sup>543</sup>, dle kterého je povinností správce daně rozhodnout bez zbytečného odkladu o nesporné části nadměrného odpočtu za předpokladu, že lze takovou část nadměrného odpočtu jasně, přesně a jednoznačně určit.

Na uvedenou recentní judikaturu reagoval zákonodárce v rámci novely daňového řádu uzákoněním institutu zálohy na nadměrný odpočet.<sup>544</sup> Dle aktuálně účinného znění ustanovení § 174a daňového řádu má v případech stanovených zákonem daňový subjekt nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovaného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Podstatou zálohy na nadměrný odpočet je tak faktické vyplacení části uplatněného nadměrného odpočtu, ohledně jejíž oprávněnosti správce daně nemá pochybnosti. Z hlediska procesního je však nutné si uvědomit, že vyplacení zálohy na nadměrný odpočet nemá charakter uznání předmětné části odpočtu, neboť k meritornímu rozhodnutí o oprávněnosti uplatněného odpočtu dochází až stanovením daně (tj. vydáním platebního výměru). Tomuto pojetí nasvědčuje i příslušná důvodová zpráva, dle které institut zálohy na daňový odpočet nemá povahu dílčího stanovení daně a není rozhodný pro vyměřovací či doměřovací řízení. Koncepti zálohy na nadměrný odpočet proto nelze chápat jako částečné stanovení nadměrného odpočtu založen na hmotněprávním rozdělení nadměrného odpočtu na jeho spornou a nespornou část, ale pouze jako poskytnutí zálohy odpovídající té části odpočtu, která není předmětem prověřování ze strany správce daně.

---

<sup>542</sup> Ústavní soud. Zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH je porušením vlastnického práva [online]. 2019 [cit 9. 4. 2023]. Dostupné online z: <https://www.usoud.cz/aktualne/zadrzovani-nesporne-castky-nadmerneho-odpocetu-dph-je-porusenim-vlastnickeho-prava>.

<sup>543</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. května 2020 ve věci C-446/18 AGROBET CZ.

<sup>544</sup> Viz § 174a daňového řádu.

Pokud správce daně dospěje k závěru o vzniku nároku na vyplacení zálohy, nevydává o tomto rozhodnutí, pouze ji předepíše do evidence daní.<sup>545</sup> Předepsání a vyplacení zálohy na nadměrný odpočet tak nepřestavuje rozhodnutí správce daně ohledně oprávněnosti části uplatněného nadměrného odpočtu, ale má povahu pouhého předběžného vyplacení peněžních prostředků bez hmotněprávního hodnocení oprávněnosti nároku, čemuž odpovídá jeho systematické zařazení do roviny platební. O nároku rozhodne správce daně až v konečném rozhodnutí o stanovení daně, kdy v tomto rozhodnutí současně vypořádá doposud vyplacené zálohy.<sup>546</sup>

Vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním zálohy na daňový odpočet správce daně vrátí daňovému subjektu i bez předchozí žádosti, a to ve lhůtě 15 dnů. Správce daně ovšem není povinen vyplatit zálohu, které nedosahuje minimální výše 50.000,- Kč.<sup>547</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně je z úřední povinnosti povinen sledovat a průběžně vyhodnocovat, zda nedošlo ke splnění podmínek k předepsání zálohy na nadměrný odpočet či jejímu případnému vyplacení daňovému subjektu. Pokud by správce daně jeho zákonnou povinnost nerespektoval a zálohu na nadměrný odpočet daňovému subjektu ve stanovené lhůtě nevyplatil, bylo by nutné takové jednání kvalifikovat jako nesprávný úřední postup ve smyslu ZOdpŠk. Důvodem pro takové posouzení je zejména skutečnost, že o předepsání a následném vyplacení zálohy není správcem daně pořizováno formální rozhodnutí. Nesprávným úředním postupem je dle ZOdpŠk i porušení povinnosti učinit určitý úkon, který není rozhodnutím.<sup>548</sup>

Škoda může i v tomto případě spočívat v daňovém subjektu uhrazených úrocích, nákladech promarněné podnikatelské příležitosti nebo rozdílu mezi běžnou a skutečně inkasovanou prodejní cenou.

Na výši náhrady škody mají v obou výše uvedených případech zásadní vliv daňové úroky. Dle aktuálně platné právní úpravy je totiž možné náhradu škody úspěšně nárokovat pouze

---

<sup>545</sup> Viz § 174a odst. 3 daňového řádu.

<sup>546</sup> Viz § 174b odst. 1 daňového řádu.

<sup>547</sup> Viz § 174a odst. 2 daňového řádu.

<sup>548</sup> Viz § 13 odst. 1 ZOdpŠk.

v rozsahu, ve kterém tato škoda není kryta daňovými úroky. Uplatňovaný nárok na náhradu škody je proto nutno ponížít o sumu daňových úroků.

#### **4.4.2. Prekluze práva na stanovení nadměrného odpočtu v důsledku nečinnosti správce daně**

Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách této práce, je i nadměrný odpočet nutno dle terminologie daňového řádu považovat za daň. Daní se totiž nerozumí jen příjem veřejného rozpočtu, ale i jeho snížení, označované též jako vratka.<sup>549</sup> I na nadměrný odpočet se proto uplatní právní úprava daňového řádu určující nejzazší časový okamžik, kdy může dojít k jeho stanovení. Daňový řád upravuje lhůtu pro stanovení daně, která končí nejpozději uplynutím 10 let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.<sup>550</sup> Nadměrný tudíž nelze stanovit, pokud došlo k uplynutí desetileté lhůty počítané ode dne, ve kterém mělo dojít k podání daňového přiznání, jímž byl nadměrný odpočet uplatněn.

V praxi může dojít k situaci, kdy správce daně nadměrný odpočet ve výše uvedené lhůtě nestanoví a právo na jeho vyplacení tak prekluduje. Tím vznikne na straně daňového subjektu škoda, neboť mu po uplynutí lhůty již nemůže být nadměrný odpočet přiznán a vyplacen. Může se jednat zejména o případy, kdy je vedena daňová kontrola k prověření oprávněnosti nadměrných odpočtů a správce daně postupuje při ní postupuje liknavě. Ačkoliv maximální délka trvání daňové kontroly není pevně stanovena, nelze v žádném případě nezákonnou nečinnost správce daně přikládat k tíži daňového subjektu. Obecně totiž platí, že správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.<sup>551</sup>

Opomenutí povinnosti vydat rozhodnutí o stanovení nadměrného odpočtu je nutno považovat za nesprávný úřední postup. ZOdpŠk totiž za nesprávný úřední postup považuje i neučinění úkonu či nevydání rozhodnutí ve lhůtě přiměřené, není-li konkrétní lhůta pro výslovně stanovena.<sup>552</sup> Za nesprávný úřední postup je ovšem možné považovat pouze situace, kdy

---

<sup>549</sup> Viz § 2 odst. 1 daňového řádu.

<sup>550</sup> Viz § 148 odst. 5 daňového řádu.

<sup>551</sup> Viz § 7 daňového řádu.

<sup>552</sup> Viz § 13 odst. 1 ZOdpŠk.

správce daně nevydá žádné rozhodnutí o stanovení daně. Pokud k vydání rozhodnutí přistoupí a daň (byť chybně) stanoví, je titulem pro náhradu škody toto nezákonné rozhodnutí a nikoli nesprávný úřední postup, který k němu vedl.

Je však nutno upozornit, že nárok daňového subjektu na náhradu škody je subsidiární vedle práva domáhat se vyplacení nadměrného odpočtu. Zůstala-li účastníku daňového řízení zachována možnost domoci se vrácení přeplatku daně z přidané hodnoty, nemůže úspěšně uplatnit nárok na zaplacení odpovídající částky z titulu náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem.<sup>553</sup> Stejně tak se v případě prekluze práva na stanovení nadměrného odpočtu daňový subjekt nemůže po správci daně domáhat účelového výkladu daňového řádu, v důsledku něhož by se lhůta pro stanovení daně prodloužila. Jediným možným postupem je uplatnění náhrady nároku na náhradu škody dle ZOdpŠk.<sup>554</sup>

Z hlediska zachování nároku na náhradu škody je vhodné připomenout, že ačkoli ZOdpŠk ukládá poškozenému povinnost využít všech právních prostředků ochrany, není podmínkou uplatnění nároku předchozí podání stížnosti na postup správce dle daňového řádu.

Stejně tak je namístě zmínit, že nezákonnou nečinnost správce daně lze úspěšně napadnout žalobou proti nečinnosti a domáhat se vydání meritorního rozhodnutí.<sup>555</sup> Probíhá-li však daňového subjektu daňová kontrola, může se daňový subjekt proti nezákonné nečinnosti správce daně bránit pouze zásahovou žalobou, nikoli žalobou proti nečinnosti správního orgánu.<sup>556</sup> Formálním výsledkem samotné daňové kontroly totiž není vydání meritorního rozhodnutí (rozhodnutí o stanovení daně), ale pouze vydání zprávy o daňové kontrole. Žalobou proti nečinnosti se lze domáhat pouze vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Zpráva o daňové kontrole ovšem nepředstavuje meritorní rozhodnutí a nemá ani povahu rozhodnutí,<sup>557</sup> proto je při trvání daňové kontroly nutné domáhat se jejího ukončení skrze zásahovou žalobu, nikoli žalobou proti nečinnosti.

---

<sup>553</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. 30 Cdo 4121/2013.

<sup>554</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č.j. 5 Afs 9/2009-65.

<sup>555</sup> Viz § 79 odst. 1 soudního řádu správního.

<sup>556</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29 nebo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55

<sup>557</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-131.

Podání žaloby a vedení řízení před správním soudem však nemá na uplynutí „objektivní“ lhůty pro stanovení daně vliv. Daňový řád sice obsahuje úpravu případů, kdy dochází ke stavení lhůty, nicméně ze systematického zařazení tohoto ustanovení a výslovné dikce § 148 odst. 5 daňového řádu je zřejmé, že maximální délku desetileté lhůty pro stanovení daně nelze žádným způsobem prodloužit.<sup>558</sup> Ke stavení lhůty nedojde ani na základě ustanovení § 41 soudního řádu správního, podle kterého po dobu řízení před správním soudem neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Autoři komentářové literatury však dospívají k závěru, že za účinnosti současné právní úpravy správy daní nelze komentované ustanovení aplikovat.<sup>559</sup> Problematickým se při posuzování možnosti použití § 41 soudního řádu správního jeví i jeho doslovné znění, které podmiňuje aplikaci při případech správy daní skutečností, že jde zánik práv vztahujících se k příjmům státního rozpočtu. Jelikož nadměrný odpočet nemá charakter příjmu státního rozpočtu ale naopak jeho snížení (vratky), jeví použitelnost komentovaného ustanovení spíše nepravděpodobnou. Maximální desetiletou lhůtu pro stanovení nadměrného odpočtu proto nelze žádným způsobem stavět a jejím uplynutím právo na nadměrný odpočet definitivně zaniká.

#### **4.4.3. Škoda způsobená zahájením a vedením daňové kontroly**

Daňová kontrola může představovat významný zásah do činnosti daňového subjektu, který je v jejím průběhu fakticky nucen poskytnout správci mnohdy rozsáhlou a komplexní součinnost. Komunikace se správcem daně, zodpovídání jeho dotazů a dokládání požadovaných dokumentů je mnohdy činností časově i personálně náročnou.

Daňovým subjektům pak v důsledku poskytnutí součinnosti vznikají mnohdy značné náklady, kdy daňové subjekty musí alokovat čas svých zaměstnanců nikoli na vlastní podnikatelskou

---

<sup>558</sup> LICHNOVSKÝ, O. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 533.

<sup>559</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [§ 148] [online]. Wolters Kluwer [cit. 9. 4. 2023]. ISSN 2336-517X a LICHNOVSKÝ, O.. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 533

činnost, ale na administraci daňové kontroly. Opomenout nelze ani případné náklady na právní poradenství a zastoupení, jejichž výše nemusí být zanedbatelná.

Správce daně ovšem při rozhodnutí, zda zahájí daňovou kontrolu, nemůže postupovat zcela svévolně. Judikatura již dříve dovodila, že legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat.<sup>560</sup> Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.<sup>561</sup>

Předtím, než správce daně přikročí k zahájení daňové kontroly by měl nejprve vyhodnotit, zda kýženého výsledku nelze dosáhnout pro daňový subjekt přívětivějším a méně invazivním způsobem, kterým je zejména postup k odstranění pochybností.<sup>562</sup>

Užití postupu k odstranění pochybností přichází v úvahu v případech, kdy má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Pokud má správce daně pochybnosti pouze v několika dílčích otázkách, není namístě zahajovat kvůli vyjasnění těchto pochybností daňovou kontrolu, která by daňový subjekt nadměrně zatěžovala. Správce daně by proto měl primárně zvážit, zda lze nesrovnalosti objasnit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností a až v případě, kdy by bylo třeba provést obsáhlejší a časově náročnější odstraňování pochybností či dokazování (ke kterému by postup k odstranění pochybností nepostačoval), lze přikročit k zahájení daňové kontroly.<sup>563</sup> Okamžité použití daňové kontroly s cílem izolovaného ověření pouze předem jasně vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetným k právům daňového subjektu, a tedy nepřijatelným. V takové situaci má přednost pro tyto případy určený postup k odstranění pochybností.<sup>564</sup>

---

<sup>560</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61.

<sup>561</sup> Tamtéž.

<sup>562</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18.

<sup>563</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61.

<sup>564</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18.

I v průběhu daňové kontroly je pak správce daně povinen dodržovat základní zásady právy daní. Zejména je povinen postupovat bez zbytečných průtahů a vyvarovat se takových činností, které by měly za vznik zbytečných nákladů na straně daňového subjektu. Stejně tak je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu a využívat při správě daní co možno nejšetrnějších prostředků.

Ačkoli to v daňovém řádu není ve vztahu k daňové kontrole výslovně stanoveno, je správce daně povinen postupovat efektivně a nesmí daňový subjekt nadměrně zatěžovat např. vyžadováním informací, které pro svou kontrolní činnost nepotřebuje nebo které si může obstarat sám. Pokud by výše uvedených zásad nedbal, jednal by v rozporu se zákonem.

Pochybení správce daně v souvislosti s daňovou kontrolou tak lze v zásadě rozdělit na dva okruhy, a to jednak chybný postup při zahájení daňové kontroly a pochybení správce daně v jejím průběhu.

Jak již bylo uvedeno výše, chybná volba procesního postupu může daňovému subjektu přivodit nemalé náklady, které by mu jinak nevznikly. Tyto náklady můžou spočívat zejména v přímém zmenšení majetku daňového subjektu, který je nucen vynakládat finanční prostředky na právní zastoupení a poradenství.

Faktické možnosti daňového subjektu domáhat se náhrady výše zmíněných škod vzniklých v důsledku chybné volby kontrolního postupu jsou ale velice limitované. První z uvažovaných případů je škoda vzniklá vynaložením peněžních prostředků na odborné právní zastoupení advokátem nebo daňovým poradcem v daňovém řízení. Ačkoli bude taková škoda většinou bez obtíží vyčíslitelná, nebude v režimu ZOdpŠk vymahatelná. ZOdpŠk sice obsahuje pravidlo, dle kterého lze nárokovat jako náhradu škody i náklady řízení, avšak již dále nedefinuje, co se pro účely náhrady škody náklady řízení rozumí. Komentářová literatura se shoduje, že stran vymezení nahraditelných nákladů řízení je třeba vycházet z jejich definice v konkrétních procesních předpisech, podle kterých k vynaložení nákladů a k nesprávnému úřednímu postupu došlo.<sup>565</sup> Daňový řád přitom vynaloženou odměnu smluvního právního zástupce (advokáta či

---

<sup>565</sup> BIČÁK, V. § 31 [Náklady řízení]. In: VOJTEK, P., BIČÁK, V. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017, s. 274 a IŠTVÁNEK, F., KORBEL, F., SIMON, P. Zákon

daňového poradce) jako náklady řízení neuznává, resp. ji mezi náklady řízení neřadí. V režimu Z OdpŠk se tudíž nelze domáhat náhrady finanční částky účelně vynaložené na právní zastoupení ve věci nápravy nesprávného úředního postupu (ať již bude mít formu neoprávněně zahájené daňové kontroly či pochybení správce daně v jejím průběhu), i když by se jednalo o náklady účelně vynaložené. Nic na tom nezmění ani ustanovení § 31 odst. 3 Z OdpŠk, dle kterého jsou náklady zastoupení součástí nákladů řízení. Předmětné ustanovení dle mého názoru pouze stanoví na jisto, že v případech, kdy jsou (dle příslušných právních předpisů) náklady právního zastoupení považovány za náklady řízení, mají být způsobem dle Z OdpŠk nahrazovány i tyto náklady, kdy současně stanoví jejich maximální nahraditelnou výši prostřednictvím advokátního tarifu. Komentované ustanovení však nelze vykládat způsobem, že samo o sobě zakládá právo na náhradu nákladů právního zastoupení, i když předmětný procesní předpis (daňový řád) s takovou náhradou nepočítá.

---

o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci: Komentář. [§ 31] [online]. Wolters Kluwer [cit. 9. 4. 2023]. ISSN 2336-517X.



## ZÁVĚR

Uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní lze dle mého názoru považovat za poměrně komplexní a právně komplikovaný proces, v rámci kterého je poškozený daňový subjekt povinen učinit celou řadu rozličných úkonů.

Náročnost celého procesu je akcentována v případech, kdy byla škoda způsobena nezákonným rozhodnutím správce daně. V takových případech je totiž pro úspěšné uplatnění nároku na náhradu škody nutné proti nezákonnému rozhodnutí brojit nejprve v daňovém řízení, a v případě, že v tomto řízení nedojde k nápravě rozhodnutí, je třeba se obrátit na správní soud s žalobou proti nezákonnému rozhodnutí a domoci se jeho zrušení či prohlášení nicotnosti. Naproti tomu při vzniku škody v důsledku nesprávného úředního postupu je situace pro daňový subjekt z procesního hlediska podstatně jednodušší, neboť ZOdpŠk jako podmínku pro přiznání nároku nepožaduje předchozí marné uplatnění všech procesních prostředků poskytnutých k ochraně jeho práv. Je ovšem nutno zdůraznit, že ani v případě nezákonného rozhodnutí není povinnost poškozeného k vyčerpání procesních prostředků bezbřehá a stěžovatel není dle názoru Ústavního soudu povinen využívat opravné prostředky, které jsou nedostatečné a neefektivní.

Lze rozumně předpokládat, že ve většině případů budou daňové subjekty zastoupeny v řízení před správcem daně daňovými poradci. Ačkoliv daňoví poradci mohou zastupovat své klienty i v řízení před krajskými správními soudy, neplatí totéž o řízení před Nejvyšším správním soudem. Pokud daňový subjekt není se svou žalobou proti nezákonnému rozhodnutí úspěšný před krajským soudem a má zájem na přezkoumání daného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem na základě kasační stížnosti, musí se obrátit na advokáta. Daňoví poradci nejsou oprávněni ani k uplatnění nároku na náhradu škody v řízení před civilním soudem. Nejpozději při iniciaci občanskoprávního řízení se proto musí pomyslných „otěží“ případu ujmout advokát. Popsaná koncepce přitom vede k dle mému názoru k poněkud umělému přetržení kontinuity v osobě právního zástupce, jenž má za následek vznik dalších nákladů na straně poškozeného daňového subjektu. Potud lze uzavřít, že k úspěšnému uplatnění náhrady škody je v krajním případě nutné precizně ovládat hned tři druhy řízení (daňové, řízení před správním soudem a řízení civilní), což klade na právní zástupce značné odborné nároky.

Specifickou úlohu při uplatňování nároku na náhradu škody způsobené při správě daní sehrávají daňové úroky. Dle současné právní úpravy platí, že náhradu škody způsobené jednáním správce daně lze daňovému subjektu přiznat pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně. Obdobný mechanismus obsahovala i předchozí právní úprava. Smyslem daňových úroků je paušalizovat náhradu škody způsobenou správcem daně a limitovat právo daňových subjektů domáhat se náhrady škody postupem dle ZOdpŠk pouze na ty případy, pokud by odčinění prostřednictvím úroků nebylo dostačující. Daňovými úroky jsou úrok z nesprávně stanovené daně (který reparuje pochybení správce daně v rovině nalézací), úrok z daňového odpočtu (který představuje paušalizovanou náhradu újmy, která vznikla neúměrně dlouhým zadržováním daňového odpočtu) a úrok z vratitelného přeplatku (v případě nezákonného nevrácení přeplatku). Při vyčíslení náhrady škody je proto vždy nutné zkoumat, zda daňovému subjektu nevzniknul nárok na některý z daňových úroků.

Jedním z nejrazantnějších prostředků správce daně při správě daní je zajišťovací příkaz, který je schopen s velkou rychlostí zasáhnout do majetkových poměrů daňového subjektu. Stejně jako v jiných oblastech státní správy, ani při správě daní nelze vyloučit pochybení ze strany správce daně. Právě nezákonné vydání zajišťovacího příkazu ale může mít pro daňové subjekty mnohdy fatální důsledky, neboť na jeho základě je daňovým subjektům uloženo ve velmi krátké lhůtě 3 pracovních dní složit na účet správce daně peněžní prostředky. Navíc, pokud správce daně dospěje k závěru, že zde existuje nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu. Ještě rapidnější zásah do majetkové sféry daňového subjektu stanoví právní řád v případech zajišťovacích příkazů k zajištění daně z přidané hodnoty, jestliže hrozí nebezpečí z prodlení. V těchto případech nabývá příkaz účinnosti a vykonatelnosti už okamžikem jeho vydání. Lze tedy shrnout, že jde-li o případy nebezpečí prodlení, ztrácí daňový subjekt defacto bez předchozího varování možnost disponovat se svými peněžními prostředky, což mu může způsobit až likvidační důsledky s ohledem na výpadek cash flow. S ohledem na předběžnou vykonatelnost zajišťovacího příkazu může být daňový subjekt vystaven daňové exekuci i v případě, kdy s uložením povinnosti nesouhlasí a aktivně se vůči zajišťovacímu příkazu brání (např. podáním odvolání).

Proti zajišťovacímu příkazu nelze bez dalšího úspěšně brojit námitkou likvidačních důsledků jeho vydání. Správce daně je totiž při vydávání příkazu povinen zkoumat pouze splnění zákonných podmínek pro jeho vydání, které faktické dopady příkazu do sféry daňového subjektu neřeší. Správce daně však nesmí zcela odhlédnout od aplikace zásady přiměřenosti a upřednostnit okamžité uspokojení daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu, jejímž důsledkem by ekonomická likvidace daňového subjektu, pokud lze s ohledem na okolnosti předpokládat, že daňový subjekt svou daňovou povinnost splní. Zajišťovací příkaz představuje nejzazší prostředek správce daně k zajištění úhrady daně a správce daně je povinen k jeho použití náležitě přistupovat.

Z hlediska ZOdpŠk představuje nezákonný zajišťovací příkaz nezákonné rozhodnutí a pro úspěšné uplatnění náhrady škody je tudíž třeba dosáhnout jeho změny či zrušení. Důvodem pro změnu či zrušení rozhodnutím přitom musí být nezákonnost příkazu. Výše uvedený formalistický přístup prolomil ve své judikatuře Nejvyšší soud, který rozhodnul, že v případě zrušení dodatečných platebních výměrů lze dovodit rovněž nezákonnost předcházejících zajišťovacích příkazů. Jestliže tedy došlo k faktickému odstranění zajišťovacích příkazů v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů, lze tyto příkazy považovat za nezákonná rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk i bez jejich formálního zrušení pro nezákonnost.

Hlavním důvodem nezákonnosti zajišťovacích příkazů bývá zpravidla neexistence podmínek pro jejich vydání (např. odůvodněné obavy, že daň bude nedobytná). Pokud by správce daně i přes absenci zákonných podmínek zajišťovací příkaz vydal, šlo by o nezákonné rozhodnutí. Při obraně proti zajišťovacímu příkazu s odkazem na neexistenci odůvodněné obavy se však daňový subjekt může dostat do nezáviděníhodné situace, pokud jsou poklady pro vydání rozhodnutí zaraženy do vyhledávací části daňového spisu. V takovém případě nebude mít daňový subjekt možnost do vyhledávací části spisu nahlédnout a seznámit se tak s důkazy, na základě kterých správce daně odůvodněnou obavu pojal. Možnosti obrany daňového subjektu proto budou omezené.

Z hlediska forem škody vznikající v důsledku vydání nezákonných zajišťovacích příkazů lze obecně uvažovat jak o skutečné škodě, tak o ušlém zisku.

Ke vzniku skutečné škody může dojít při prodeji majetku poškozeného daňového subjektu pod tržní cenou, jestliže k nevýhodnému prodeji došlo za účelem získání peněžních prostředků k úhradě nezákonného zajišťovacího příkazu. Lze si dost dobře představit, že daňový subjekt v době vydání zajišťovacího příkazu nedisponuje dostatkem peněžních prostředků k jeho téměř okamžité úhradě. Aby se vyhnul zahájení daňové exekuce, je nucen rychle si opatřit peněžní prostředky na úhradu částky uvedené v příkazu. Riziko zahájení daňové exekuce může být pro daňový subjekt fatální, neboť ten si mnohdy nemůže dovolit přijít o své likvidní prostředky umístěné na bankovních účtech (např. s ohledem na nutnost úhrady provozních nákladů) či o jiný strategický majetek (např. výrobní stroje potřebné k výkonu jeho podnikatelské činnosti). Daňový subjekt pak v takových případech nemá s ohledem na časovou urgenci jinou možnost, než potřebné finanční zdroje získat prodejem jeho majetku. Inkasovaná prodejní cena pak nemusí odpovídat (a mnohdy neodpovídá) reálné hodnotě prodávaného majetku, neboť daňový subjekt při prodeji jedná pod časovým tlakem a může být fakticky nucen prodávat pod obvyklou tržní cenou. Judikatura Nejvyššího soudu již dříve dovodila, že prodej věcí v časové tísní pod cenou může představovat škodu, jestliže k prodeji došlo v souvislosti s opatřením peněžních prostředků na splnění nezákonně uložené daňové povinnosti.

Obdobným případem je vznik škody v návaznosti na nutnost sjednání zápůjčky či úvěru určeného k financování úhrady zajišťovacího příkazu. Pokud daňový subjekt nemá majetek, který je možné rychle zpeněžit, nezbude mu než si finanční prostředky obstarat na trhu volných peněžních prostředků, nejčastěji u banky nebo jiného komerčního poskytovatele úvěrů. Finanční instituce bude za poskytnutí peněžních prostředků požadovat úroky. Právě úroky v takových případech představují škodu vzniklou daňovému subjektu.

Další formou škody vzniklé v souvislosti se zajišťovacími příkazy je ušlý zisk představovaný nerozmnožením majetku poškozeného v důsledku nutnosti úhrady částky uvedené v zajišťovacím příkazu. Podle judikатурních závěrů může být ušlým ziskem i ztráta vyvolaná tím, že poškozený byl nucen vynaložit určitou peněžitou částku na základě rozhodnutí později zrušeného pro jeho nezákonnost, kdy poškozený přišel o výnos těmito penězi spojený. Obecným předpokladem pro náhradu škody ve formě ušlého zisku je však dřívější uhrazení daňové povinnosti poškozeným. Pokud k úhradě zajišťovacího příkazu nedojde, nelze se jen na základě vydání zajišťovacího příkazu domáhat náhrady škody.

Praktickým problémem při nárokování ušlého zisku bude unesení břemene tvrzení a břemene důkazního. Prokázání existence a výše ušlého zisku je totiž povinností poškozeného. S ohledem na skutečnost, že současná právní úprava nepřevzala koncepci abstraktního ušlého zisku (jak ji upravoval obchodní zákoník), bude na poškozeném, aby tvrdil a prokázal, že by za daných okolností v daném konkrétním případě dosáhl konkrétního zisku, pokud by nedošlo k vydání zajišťovacího příkazu. Vzhledem ke stávající koncepci ušlého zisku coby reálného ušlého zisku bude muset poškozený prokázat existenci konkrétních zmařených podnikatelských příležitostí, kterých se poškozený měl možnost účastnit a při jejich využití by poškozenému náležel zisk. Myslitelnými důkazními prostředky budou např. uzavřené smlouvy, závazné objednávky, komunikace ohledně uzavření budoucích smluv či existence zavedených obchodních praktik a opakujících se obchodů. Výše ušlého zisku pak bude muset být určena s pravděpodobností blízkou se podle běžného uvažování jistotě. Z výše uvedeného je zřejmé, že úspěšné uplatnění nároku na náhradu ušlého zisku bude pro daňový subjekt velmi obtížné a bude klást značné nároky na dokumentaci jeho podnikatelských aktivit. V tomto ohledu je však možné v recentní judikatuře Ústavního soudu nalézt závěry, které tyto tvrdé podmínky poněkud relativizují a podle kterých není třeba v některých případech nezbytně nutné trvat na prokázání konkrétních ušlých podnikatelských příležitostí, pokud podnikatelská činnost nemohla být reálně vykonávána v důsledku nezákonného zásahu státu.

Je otázkou, zda v případech, kdy poškozený nebude schopný určit konkrétní výši ušlého zisku, bude mít tato skutečnost v režimu ZOdpŠk bez dalšího za následek nemožnost takový nárok úspěšně vymáhat. Podle obecné právní úpravy odpovědnosti za škodu obsažené v občanském zákoníku platí, že nelze-li výši náhrady škody přesně určit, určí ji podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu soud. Oproti tomu ZOdpŠk výslovně stanoví, že se náhrada ušlého zisku se poskytuje v prokázané výši. Tento rozpor nicméně překlenula judikatura Ústavního soudu, která potvrdila možnost aplikace úpravy obsažené v občanském zákoníku i na případy v režimu ZOpdŠk. To samozřejmě za předpokladu, že v řízení bude prokázán vznik škody jako takový.

Mezi další pochybení správce daně při správě daní, v jejichž důsledku může daňovému subjektu vzniknout škoda, lze zařadit neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů. Může jít o případy zadržování (resp. neuznání) jak celé částky nárokováného odpočtu, tak i jeho části. Z hlediska náhrady škody se přitom v obou případech jedná o škodu způsobenou nezákonným

rozhodnutím, neboť pochybení správce daně nalezne svůj odraz přímo v obsahu platebního výměru, kterým správce daně nárok na nadměrný odpočet odmítnul uznat, případně jej uznal pouze částečně.

Neuznání nadměrného odpočtu v zákonem stanovené lhůtě může z pohledu daňového subjektu představovat subjektu značný a nečekaný zásah do jeho cash-flow, kdy nelze vyloučit potřebu externího financování prostřednictvím úvěrů či úročených zápůjček, alternativně prodej aktiv. Škodu způsobenou neuznáním nadměrného odpočtu můžou představovat úroky, které byl daňový subjekt nucen zaplatit za účelem získání peněžních prostředků k překlenutí výpadku v cash-flow (skutečná škoda), výnos ze mařené investice, kterou daňový subjekt nemohl vzhledem k nedostatku finančních prostředků podniknout (ušlý zisk), či rozdíl mezi běžnou tržní cenou aktiva a cenou akceptovanou daňovým subjektem při prodeji těchto aktiv v tísní za účelem pokrytí výpadku příjmů (skutečná škoda).

Vedle neuznání nároku na nadměrný odpočet lze jako pochybení správce daně uvést i nevyplacení zálohy na nadměrný odpočet, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Oproti neuznání nároku na nadměrný odpočet ale nevyplacení zálohy představuje nesprávný úřední postup, neboť o vyplacení či nevyplacení zálohy není vydáváno žádné rozhodnutí.

Závěrem této práce lze konstatovat, že vymáhání náhrady škody způsobené při správě daní může být poměrně náročným procesem. Osobně však věřím, že v případech pochybení správce daně není namístě tato bez dalšího přecházet, když právní řád nabízí daňovým subjektům reálnou šanci na získání adekvátní kompenzace.

## SEZNAM ZKRATEK

<b>advokátní tarif</b>	vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů
<b>daňový řád</b>	zákon č. 290/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>Listina</b>	usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod č. 2/1993 Sb.
<b>občanský soudní řád</b>	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>občanský zákoník</b>	zákon č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů
<b>obchodní zákoník</b>	zákon č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
<b>směrnice DPH</b>	směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
<b>soudní řád správní</b>	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

<b>správní řád</b>	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>Ústava</b>	zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>zákon o dani z přidané hodnoty</b>	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
<b>zákon o dani z příjmů</b>	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
<b>zákon o daňovém poradenství</b>	zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky
<b>zákon o soudních poplatcích</b>	zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
<b>zákon o správě daní</b>	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZOdpŠk</b>	zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů



## **SEZNAM ZDROJŮ**

### ***Mezinárodní smlouvy a právní předpisy Evropské unie***

Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

### ***Právní předpisy České republiky***

Ústava České republiky č. 1/1993 Sb.

Listina základních práv a svobod č. 2/1993 Sb.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 290/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 283/2020 Sb.

Nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů

### ***Stanoviska, pokyny, doporučení a důvodové zprávy***

Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), č. 82/1998 Dz.  
Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

Generální finanční ředitelství. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 7342/11-2310, ze dne 16. 11. 2011. Dostupné online z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

Generální finanční ředitelství. Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných finanční správou ČR. 2017. Dostupné online z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza\\_2017-09-14\\_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf).

### ***Judikatura***

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2011, sp. zn. IV. ÚS 3719/10.

Nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. dubna 2020, ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 (Sole-Mizo)

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. května 2020 ve věci C-446/18 AGROBET CZ.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 20. října 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016-96.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-13.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn.: 1 Afs 58/2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Afs 3/2013-34

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2004, č. j. 3 Ads 58/2003-32.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j.: 2 Afs 239/2015-66

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2006, č. j. 8 Afs 163/2005-31.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č.j. 5 Afs 9/2009-65.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008-52.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j.: 7 Aps 3/2013-34.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007-91.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č.j.: 4 Afs 182/2016-18.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, sp. zn. 7 Afs 316/2018-34

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j.: 5 Afs 83/2012-461.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-141.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. září 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010-104

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-131.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016-96.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014–55.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 6. 2000, sp. zn. 25 Cdo 786/99.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 9. 2006, sp. zn. 21 Cdo 2509/2005.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 1996, sp. zn. II Odon 15/96.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 25 Cdo 1851/2002.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 1999, sp. zn. 2 Cdon 129/97.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 8. 2008, sp. Zn.: 25 Cdo 1233/2006.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. 25 Cdo 322/2004.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn.: 25 Cdo 296/2006.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 30 Cdo 1729/2013.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 10. 2012, sp. zn. 30 Cdo 3825/2011.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. 30 Cdo 4121/2013.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 4973/2014

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 4. 2016, sp. zn. 30 Cdo 258/2015.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 5. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3940/2009.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 30 Cdo 3322/2013.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze 17. 8. 2004, sp. zn. 20 Cdo 723/2003.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 4. 2011, sp. zn. 28 Cdo 1603/2009.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. 25 Cdo 2286/2003.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. 25 Cdo 1228/2004.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 8. 2009, sp. zn. 3 Tdo 559/2009.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 10. 2017, sp. zn. 30 Cdo 433/2017.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 5 Ad 9/2011-38

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 62 Af 75/2014-108.

***Odborná a komentářová literatura***

VOJTEK, Petr, BIČÁK, Vít. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017.

VOJTEK, Petr, BIČÁK, Vít. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. 4. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017.

SVOBODA, Karel, SMOLÍK, Petr, LEVÝ, Jiří, ŠÍNOVÁ, Renáta. Občanský soudní řád. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2017.

SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. Praha: ASPI, 2005.

SIMON, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Vydání první. Praha : C.H. Beck, 2019. ISBN: 978-80-7400-768-2.

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6.

POMAHAČ, Richard. Základy teorie veřejné správy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011.

NOVOTNÁ, M. a kol. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.  
MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. ISBN: 978-80-7502-081-9.

MATES, P., SEVERA, J. Odpovědnost státu za výkon veřejné moci. Praha : Leges, 2014. ISBN:978-80-7502-021-5.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

KOPŘIVA, M., JAROSLAV, N. Manuál k daňovému řádu. 2 rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. ISBN: 978-80-7208-947-5.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. ISBN: 978-80-7263-769-0.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN:978-80-7380-639-2.

IŠTVÁNEK, F., KORBEL, F., SIMON, P. Zákon o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2021-9-19]. ASPI\_ID KO82\_1998CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

HULMÁK, Milan, BEDNÁŘ, Václav, BEZOUŠKA, Petr, BOHMAN, Ludvík, DOBROVOLNÁ, Eva, DOLEŽAL, Tomáš, ELEK, Štefan, HANDLAR, Jiří, HAVEL, Bohumil, HORÁK, Pavel, CHALOUPKOVÁ, Helena, KABELKOVÁ, Eva, KASÍK, Petr, KOTÁSEK, Josef, LIŠKA, Petr, MACEK, Jiří, ONDREJOVÁ, Dana, PETROV, Jan, PIHERA, Vlastimil, SEDLÁČEK, Dušan, SEDLÁČEK, Pavel, SELUCKÁ, Markéta, SIMON, Pavel, SVOBODA, Lukáš, TRUBAČ, Ondřej, VÍTOVÁ, Blanka, WAWERKOVÁ, Magdalena. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014.

HRSTKOVÁ DUBEŠOVÁ, L., HANYCH, M. Meritum Daňový řád 2019. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019.

HENDRYCH, Dušan, ČEBIŠOVÁ, Taisia, KOPECKÝ, Martin, MIKULE, Vladimír, POMAHÁČ, Richard, PRÁŠKOVÁ, Helena, STAŠA, Josef, VOPÁLKA, Vladimír. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

GERLOCH, A. Teorie práva. 7. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. ISBN: 978-80-7380-652-1.  
ENGLIŠ, Karel. Národní hospodářství (příručka). Brno: Fr. Borový, 1924.

BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. Teorie práva. Praha: ASPI Publishing, 2004.

BLAŽEK, Tomáš, JIRÁSEK, Jan, MOLEK, Pavel, POSPÍŠIL, Petr, SOCHOROVÁ, Vendula, ŠEBEK, Petr. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ASPI\_ID KO280\_2009CZ. ISSN 2336-517X.

BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového. Vydání první. V Praze : C.H. Beck, 2017. ISBN: 978-80-7400-682-1.

BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012.

### ***Odborné články***

BALCAR, Vladimír. Obrana proti zajišťovacímu příkazu. Obchodněprávní revue. 2018, č. 4

BOHÁČ, R., Pojem daň v daňových zákonech. In: Dny práva 2011. Brno: Masarykova univerzita, 2011, ISBN: 978-80-210-5912-2, dostupné on-line z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf).

### *Další prameny*

HAJDUŠEK, T. Náhrada škody po státu (správci daně) z pohledu daňového subjektu. 2019. Dostupné online z: [https://www.ochrance.cz/fileadmin/user\\_upload/projekt\\_ESF/00\\_2019\\_VA/SYMPOSIA\\_KONFERENCE\\_VELEAKCE/03\\_28\\_Odpovednost\\_statu\\_za\\_skodu\\_pri\\_sprave\\_dani/03\\_28\\_Nahrada\\_skody\\_po\\_statu\\_spravci\\_dane\\_z\\_pohledu\\_danoveho\\_subjektu.pdf](https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/projekt_ESF/00_2019_VA/SYMPOSIA_KONFERENCE_VELEAKCE/03_28_Odpovednost_statu_za_skodu_pri_sprave_dani/03_28_Nahrada_skody_po_statu_spravci_dane_z_pohledu_danoveho_subjektu.pdf).

POŘÍZKOVÁ, B., Náhrada škody a nemajetkové újmy pohledem soudkyně NSS. 2019. Dostupné online z: [https://www.ochrance.cz/fileadmin/user\\_upload/projekt\\_ESF/00\\_2019\\_VA/SYMPOSIA\\_KONFERENCE\\_VELEAKCE/03\\_28\\_Odpovednost\\_statu\\_za\\_skodu\\_pri\\_sprave\\_dani/03\\_28\\_Nahrada\\_skody\\_a\\_nemajetkove\\_ujmy\\_pohledem\\_soudkyne\\_NSS.pdf](https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/projekt_ESF/00_2019_VA/SYMPOSIA_KONFERENCE_VELEAKCE/03_28_Odpovednost_statu_za_skodu_pri_sprave_dani/03_28_Nahrada_skody_a_nemajetkove_ujmy_pohledem_soudkyne_NSS.pdf).

Ústavní soud. Zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH je porušením vlastnického práva. Dostupné online z: <https://www.usoud.cz/aktualne/zadrzovani-nesporne-castky-nadmerneho-odpocet-dph-je-porusenim-vlastnickeho-prava>.

## ABSTRAKT

Tato rigorózní práce se skládá celkem ze tří kapitol, úvodu a závěru.

V úvodu této práce její autor objasňuje důvody pro volbu daného tématu, vymezuje cíle práce a její systematiku. Stejně tak autor popisuje metodiku práce a výchozí zdroje.

V první kapitole se autor věnuje vymezení pojmu správy daní.

V kapitole druhé je pojednáno o zajišťovacích příkazech, o podmínkách a důsledcích jejich vydání a o ukončení jejich účinnosti.

V třetí kapitole autor v obecné rovině čtenáři přibližuje právní úpravu odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, kdy je pozornost věnována jednotlivým otázkám tohoto institutu. Jde zejména o předpoklady odpovědnosti státu za škodu, otázky promlčení, povinných a oprávněných osob a specifikům uplatnění nároku na náhradu škody vůči státu.

Těžiště práce se nalézá v její čtvrté kapitole, která se věnuje samotné odpovědnosti státu za škodu způsobené při správě daní. V této kapitole autor aplikuje obecné závěry přijaté v předchozích kapitolách na problematiku pochybení správce daně při správě daní. V první podkapitole je v obecné rovině pojednáno o postupu uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní, kdy autor shrnuje procesní aspekty uplatnění náhrady škody. V druhé podkapitole je pozornost věnována daňovým úrokům a jejich vztahu k náhradě škody, přičemž je rozebrána jak dřívější, tak současná právní úprava. Třetí podkapitola je zaměřena na náhradu škody způsobenou zajišťovacími příkazy, a to jak na určení odpovědnostních titulů, tak na druhy vznikajících škod, vymezení oprávněných osob a související procesní aspekty specifické pro zajišťovací příkazy. V poslední čtvrté podkapitole je obsažen bližší výklad ohledně dalších případů vzniku škody při správě daní, jiných než v souvislosti se zajišťovacími příkazy. Jedná se o případy vzniku škody v důsledku neoprávněného zadržování nadměrných odpočtů, prekluze práva na stanovení nadměrného odpočtu v důsledku nečinnosti správce daně a neoprávněného zahájení a vedení daňové kontroly.

V závěru práce autor stručně shrnuje závěry přijaté v jejím textu.



## **ABSTRACT**

This rigorous thesis consists of three chapters, an introduction and a conclusion.

In the introduction of this thesis, the author explains the reasons for the choice of the given topic, defines the objectives of the thesis and its systematics. The author also describes the methodology of the thesis and the sources.

In the first chapter, the author defines the concept of tax administration.

In the second chapter author focus on security orders, conditions for its issuance and consequences of their issuance, as well as termination of their effectiveness are discussed in detail.

In the third chapter, the author introduces the reader to the legal regulation of the state liability for damage caused in the exercise of public authority, where attention is paid to individual issues of this institute. In particular, the prerequisites for state liability for damage, the issues of limitation, obliged and entitled persons and the specifics of the claim for compensation against the state.

The focus of the thesis is in its fourth chapter, which deals with the liability of the state for damages caused by tax administration. In this chapter, the author applies the general conclusions adopted in the previous chapters to the issue of the tax administrator's misconduct in tax administration. In the first subchapter, the procedure for claiming compensation for damage caused by tax administration is discussed in general terms, where the author summarises the procedural aspects of claiming compensation. In the second subchapter, attention is paid to tax interest and its relationship to damages, discussing both past and current legislation. The third subchapter focuses on compensation for damages caused by security orders, both on the determination of liability titles and the types of damages incurred, the definition of beneficiaries and related procedural aspects specific to security orders. The fourth and final subchapter provides a more detailed explanation of other cases of damages in tax administration other than those relating to security orders. These are cases of damage resulting from the unjustified withholding of excessive deductions, the limitation of the right to

determine excessive deductions as a result of inaction by the tax administrator and the unjustified initiation and conduct of a tax audit.

In the conclusion of the thesis, the author briefly summarizes the conclusions adopted herein.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

odpovědnost státu za škodu způsobenou při správě daní

zajišťovací příkaz

daňové spory

## **KEY WORDS**

state liability for damage caused in tax administration

security order

tax litigation