

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

**Odpovědnost státu za škodu při správě daní se zaměřením na zajišťovací příkazy a nadměrné odpočty DPH**  
(Martin Bareš)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Martin Bareš, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.1>

**Martin Bareš<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

[martin.bares@brizatrubac.cz](mailto:martin.bares@brizatrubac.cz)

## **ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU PŘI SPRÁVĚ DANÍ SE ZAMĚŘENÍM NA ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZY A NADMĚRNÉ ODPOČTY DPH**

### **ABSTRAKT**

Cílem tohoto článku je alespoň ve stručnosti objasnit, v jakých situacích může vzniknout daňovému subjektu nárok na náhradu škody způsobené při správě daní, stejně jako uvést, jaké jsou podmínky pro uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní. Cílem příspěvku je i upozornit na vybraná úskalí, na které může daňový subjekt při uplatňování náhrady škody narazit. Autor se domnívá, že výše nastíněné problematice nebyla doposud v rámci odborné veřejnosti věnována dostatečná pozornost, ačkoli jde o téma s významným praktickým přesahem. Autor v rámci příspěvku pracuje s vědeckými metodami deskripce, analýzy a syntézy. Zjištěné výsledky mohou pomoci při případných úvahách o legislativní změně současné právní úpravy.

**Klíčová slova:** odpovědnost státu; správa daní; zajišťovací příkazy, nadměrné odpočty DPH

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.1>

## **LIABILITY OF THE STATE FOR DAMAGES IN TAX ADMINISTRATION WITH A FOCUS ON SECURITY ORDERS AND VAT DEDUCTIONS**

### **ABSTRACT**

The aim of this article is to briefly demonstrate the situations in which a taxpayer may be entitled to compensation for damages caused during tax administration, as well as the conditions for claiming compensation for damages caused during tax administration. The article also aims to highlight selected difficulties that a taxpayer may encounter when claiming compensation. The author believes that the above-mentioned issue has not been given sufficient attention in the professional community so far, although it is a topic with significant practical implications. The author uses the scientific methods of description, analysis and synthesis. The findings may help in consideration of legislative changes to the current legislation.

---

<sup>1</sup> Mgr. Martin Bareš je advokátem působícím v Praze.

**Keywords:** liability of the state; tax administration; security order; VAT deductions

## ÚVOD

Stejně jako v jiných oblastech, ani při správě daní není stát vždy neomylný. Pochybení státu (resp. správce daně) má přitom nezřídka za následek vznik škody na straně daňových subjektů. Cílem tohoto příspěvku je alespoň ve stručnosti objasnit, v jakých situacích může vzniknout daňovému subjektu nárok na náhradu škody způsobené při správě daní, stejně jako uvést, jaké jsou podmínky pro uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní. Důraz bude kladen zejména na případy vydání nezákonných zajišťovacích příkazů a neoprávněné zadržení nadměrných odpočtů DPH. Pozornost bude věnována rovněž vybraným modelovým situacím a úskalím, na která může daňový subjekt při nárokování škody narazit. Smyslem příspěvku je i zodpovědět otázku, jaké druhy škody mohou při správě daní vzniknout a jaké jsou (hodnoceno optikou poškozeného) peripetie s určováním a prokazováním jejich výše. Předmětem zkoumání bude i vliv daňových úroků na nárok na náhradu škody. Není přitom ojedinělé, že se poškozený daňový subjekt v důsledku pochybení správce daně ocitnul ve velmi nepříznivé ekonomické situaci. Ačkoli jde o téma s významným praktickým přesahem, nebyla mu doposud ze strany odborné veřejnosti věnována odpovídající pozornost. Zajišťovacím příkazům se doposud uceleně věnoval pouze Vladimír Balcar ve své publikaci *Zajišťovací příkazy a další zajišťovací instituty v daňovém řádu*. Neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů DPH je sice odbornou literaturou prozkoumáno důkladněji, nicméně v souvislosti s náhradou škody vůči státu komplexnější literatura chybí. Právní věda se doposud nevěnovala problematice odpovědnosti státu za škodu při správě daní ani v obecné rovině, i když tyto případy vykazují jisté charakteristické znaky a odlišnosti od jiných oblastí, ve kterých může odpovědnost státu za škodu vzniknout.

## METODOLOGIE

Autor v rámci příspěvku pracuje zejména s vědeckými metodami deskripce, analýzy a syntézy. Metoda deskripce slouží k prvotními přiblížení okolností řešeného problému. Na základě metody analýzy autor abstrahuje dílčí výsledky svého výzkumu, které následně prostřednictvím syntézy slučuje do ucelených závěrů.

## VÝZKUM, VÝSLEDKY A DISKUZE

### Obecná východiska

Odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci (mj. při správě daní) je zvláštním odpovědnostním vztahem, který vzniká při porušení povinností státu dle norem veřejného práva při výkonu státní moci. Ústavněprávní základ pro úpravu odpovědnosti státu nalezneme v článku 36 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod („**Listina**“), který odkazuje na zvláštní zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „**ZOdpŠk**“), jenž obsahuje vlastní právní úpravu.

V záležitostech, které nejsou výslovně upraveny ZOdpŠk, se odpovědnostní vztah mezi poškozeným a státem řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů („**občanský zákoník**“).<sup>2</sup>

Odpovědnostními tituly, které zakládají odpovědnost státu v režimu ZOdpŠk, jsou nezákonné rozhodnutí a nesprávný úřední postup.<sup>3</sup> Nezákonným rozhodnutím se rozumí pravomocné rozhodnutí, které bylo pro jeho nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem, případně o předběžně vykonatelné rozhodnutí, které bylo zrušeno nebo změněno na základě řádného opravného prostředku.<sup>4</sup> Podmínkou pro uplatnění nároku na náhradu škody podle ZOdpŠk je tedy zrušení či změna rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti. Toho lze dosáhnout v první řadě podáním řádných opravných prostředků, případně pak (pokud není daňový subjekt úspěšný) podáním žaloby proti rozhodnutí ve správním soudnictví, kdy se bude domáhat zrušení napadeného rozhodnutí správním soudem. ZOdpŠk dále podmiňuje přiznání nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím předchozím včasným využitím všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje. Takovými prostředky se přitom rozumí mj. řádný opravný prostředek nebo jiný procesní prostředek, s jehož uplatněním je spojeno zahájení řízení.<sup>5</sup> Řádným opravným prostředkem při správě dani je odvolání, které je obecně přípustné proti všem rozhodnutím správce daně, ledaže zákon stanoví jinak.<sup>6</sup> Rozhodnutím, které lze odvoláním napadnout, je například platební výměr nebo dodatečný platební výměr. Povinnost daňového subjektu brojit proti nezákonným rozhodnutím všemi dostup-

<sup>2</sup> § 26 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>3</sup> § 5 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>4</sup> § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>5</sup> § 8 odst. 3 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>6</sup> § 109 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

nými procesními prostředky však nelze chápat jako absolutní, jak ve své rozhodovací praxi dovodil Ústavní soud. Ten uvedl, 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.*“<sup>7</sup> Poškozené daňové subjekty proto nemohou být nuceni k formalistickému využívání všech procesních prostředků, ale pouze těch, které mohou efektivně vést ke zrušení či změně rozhodnutí pro nezákonnost. Vedle toho pro účely nárokování náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem ZOdpŠk žádnou takovou podmínku nestanoví.

Vedle existence odpovědnostního titulu jsou předpoklady vzniku nároku na náhradu škody vznik škody a existence příčinné souvislosti mezi vydáním nezákonného rozhodnutí či nesprávným úředním postupem a vznikem škody. Předpokladem napak není existence zavinění, neboť odpovědnost státu podle ZOdpŠk je odpovědnostní objektivní bez možnosti liberace.<sup>8</sup>

Správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady<sup>9</sup>. V rámci správy daní pak správce daně rovněž vede daňové řízení a vydává rozhodnutí. Jedním z takových rozhodnutí je i zajišťovací příkaz nebo rozhodnutí o vyměření nadměrného odpočtu.

### **Zajišťovací příkazy**

Zajišťovací příkaz je svou povahou předběžným rozhodnutím, jehož smyslem je zajištění úhrady nesplatné či nestanovené daně, pokud má správce daně odůvodněnou obavu, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.<sup>10</sup>

Zajišťovací příkaz je přitom jedním z nejefektivnějších prostředků, kterými správce daně pro účely zajištění úhrady daní disponuje. Zajišťovacím příkazem lze totiž uložit daňovému subjektu, aby složil na účet správce daně částku uvedenou v příkazu, a to ve velmi krátké lhůtě do 3 pracovních dnů.<sup>11</sup> Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.<sup>12</sup> Dokonce ještě rychleji nabývají účinnosti a vykonatelnosti zajišťovací příkazy sloužící k zajištění daně z přidané hodnoty, pokud existuje nebezpečí z prodlení, které jsou účinné

<sup>7</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3719/10 ze dne 2. 6. 2011.

<sup>8</sup> Viz § 2 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>9</sup> § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>10</sup> § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>11</sup> § 167 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>12</sup> § 167 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

a vykonatelné okamžikem vydání. Zde je nutné upozornit, že zajišťovací příkazy jsou především vykonatelnými rozhodnutími a lze je exektovat i případech, kdy proti daňový subjekt napadne vydané příkazy odvoláním.

Z výše uvedeného je tedy patrné, že zajišťovací příkazy mohou velice rychle a významně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu, a to na základě pouhé odůvodněné obavy správce daně o nedobytnosti daně či o jejím obtížném vybrání. Při vydávání zajišťovacích příkazů je proto namísto vždy důsledně zkoumat, zda byly splněny všechny zákonné podmínky. Odborná literatura přitom dovozuje, že závěr správce daně o existenci důvodné obavy se musí opírat o konkrétní skutková zjištění<sup>13</sup>, přičemž pouhé konstatování existence blíže nespecifikované obavy bez odkazu na konkrétní zjištěný skutkový stav nelze považovat za dostatečné sdělení důvodů rozhodnutí<sup>14</sup>. Obavy správce daně se musí vztahovat buď k nedobytnosti daně, či ke značným obtížím s vybráním daně. Zde je ještě vhodné upozornit na použité sousloví „značné obtíže“, které napovídá, že se musí jednat o nikoli běžné, ale nadstandardně závažné obtíže s vybráním daně. Ačkoli daňový řád neobsahuje ani demonstrativní výčet skutečností, které by mohly založit odůvodněnou obavu správce daně, je to právě existence této obavy, která bude nejčastěji předmětem přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů. Lze očekávat, že správci daně se při vydávání zajišťovacích příkazů budou řídit zejména metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství, který pojem odůvodněné obavy upravuje.<sup>15</sup> Částečnou odpověď ohledně vymezení požadavků kladebných na odůvodněnou obavu správce daně poskytuje judikatura, podle které je možné vydat zajišťovací příkaz v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu<sup>16</sup> nebo v případech snížení základního kapitálu daňového subjektu spolu se schválením projektu přeměny odštěpením, přičemž po realizaci projektu odštěpení daňový subjekt nebude disponovat dostatečným majetkem na zaplacení daně<sup>17</sup>. O existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti či obtížném vymožení naopak není možné uvažovat pouze na základě skutečnosti, že daňový subjekt v danou chvíli nedisponuje dostatečným množstvím majetku. Takovéto obavy se musí vztahovat směrem do budoucnosti, kdy v současné době daňový subjekt dostatečné prostředky vlastní, nicméně je zde odůvodněná obava, že se tato situace v budoucnu změní a nebude tak možné daň vybrat.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. s. 52. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>14</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1. 8. 2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>15</sup> Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů [online]. Generální finanční ředitelství: ©2011 [cit. 15.9.2023]. Dostupné 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).

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

<sup>17</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 316/2018-34 ze dne 23. 9. 2019.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-13 ze dne 8. 9. 2010.

Jak již bylo uvedeno výše, aby poškozený daňový subjekt mohl nárokovat náhradu škody způsobenou nezákonným zajišťovacím příkazem, musí nejprve dosáhnout jeho zrušení, či změny pro nezákonnost. Daňový subjekt tak bude muset podat proti zajišťovacímu příkazu odvolání, přičemž hlavním argumentem svědčícím o nezákonnosti příkazu bude zpravidla neexistence odůvodněné obavy. Přítomnost odůvodněné obavy, stejně jako splnění dalších podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, se přitom posuzuje k okamžiku vydání napadeného zajišťovacího příkazu. Daňový subjekt se tak může dostat do svízelné situace, kdy jsou důkazy a podklady, které sloužily k vydání zajišťovacího příkazu, zařazeny ve vyhledávací části daňového spisu, do které nemá přístup. Nahlížení do vyhledávací části spisu podléhá povolení správce daně.<sup>19</sup> To může mít za následek omezení daňového subjektu při tvorbě odvolací argumentace. Umístění důkazních prostředků do vyhledávací části spisu v souvislosti se zajišťovacími příkazy dříve potvrdily i soudy.<sup>20</sup> Zůstává nicméně otázkou, zda by se v tomto případě přece jen nemělo uplatnit pravidlo stanovené v § 65 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je možné písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek a jejichž zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo by ohrozilo objektivnost důkazu, v této části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Optikou komentovaného ustanovení by pak k hodnocení písemností zařazených ve vyhledávací části spisu coby důkazů došlo již v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a proto by měly být tyto písemnosti po vydání zajišťovacího příkazu přeřazeny do přístupné části daňového spisu. V případech, kdy po vydání zajišťovacích příkazů došlo k doměření daně dodatečnými platebními výměry, nabízí řešení výše popsané situace pro daňový subjekt rozhodovací praxe Nejvyššího soudu, podle které lze v případě zrušení dodatečných platebních výměrů dovodit nezákonnost dřívějších zajišťovacích příkazů, aniž by bylo nutné formálně zrušit či změnit dotčené zajišťovací příkazy.<sup>21</sup> Zajišťovací příkazy je v takových případech možné považovat za nezákonná rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk, neboť k jejich faktickému odstranění došlo na základě konečného rozhodnutí ve věci, tj. v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů.

Na tomto místě je vhodné upozornit, že případná likvidační povaha zajišťovacího příkazu pro daňový subjekt nepředstavuje sama o sobě důvod k jeho zrušení pro nezákonnost. Splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je možné posuzovat výlučně podle zákonných kritérií stanovených daňovým řádem.<sup>22</sup> I při vydávání zajišťovacího příkazu je ale správce daně povinen respektovat zásadu přiměřenosti, což potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 10. 2016, č. j.: 2 Afs 239/2015-66. Podle komentovaného rozhodnutí je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky

<sup>19</sup> Viz § 66 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>20</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015.

<sup>21</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 3322/2013 ze dne 10. 11. 2015.

<sup>22</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016.

exekuci 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 plně reflektuje chápání zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku pro zajištění úhrady daně, k jehož aplikaci je třeba přistupovat s respektem k právům daňového subjektu v souladu se zásadou přiměřenosti.

Je zřejmé, že vydáním nezákonného zajišťovacího příkazu může dojít k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu a vzniku škody. Škoda může spočívat jak ve skutečné škodě, tak v ušlém zisku.

Jako příklad vzniku skutečné škody vzniklé v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu lze uvést situaci, kdy je daňový subjekt fakticky donucen k nevýhodnému prodeji svého majetku s cílem získat peněžní prostředky pro úhradu částky požadované nezákonným zajišťovacím příkazem. Jak již bylo zmíněno, povinnost uhradit v zajišťovacím příkazu uvedenou částku nastupuje velice rychle, nejpozději do 3 pracovních dnů, přičemž se může jednat i o velmi vysoké částky. Aby se daňový subjekt vyhnul exekuci zajišťovacího příkazu, může být fakticky nucen k získání peněžních prostředků k úhradě zajišťovacího příkazu prostřednictvím prodeje jeho majetku, přičemž k tomuto prodeji může docházet v časové tísní. S ohledem na motivaci získat peněžní prostředky rychle nelze vyloučit, že bude majetek zpeněžován za méně výhodných podmínek, než jak by tomu bylo ve standardní situaci (např. za nižší cenu). Nejvyšší soud přitom ve své judikatuře<sup>23</sup> dovodil, že prodej věcí v časové tísní pod cenou v souvislosti s opatřením peněžních prostředků na splnění nezákonně uložené daňové povinnosti představuje skutečnou škodu. Odpovědnost státu by pak spočívala v povinnosti nahradit poškozenému daňovému subjektu rozdíl mezi cenou, za kterou byl nucen svůj majetek prodat a cenou obvyklou.

Vedle škody způsobené nuceným nevýhodným prodejem majetku představují skutečnou škodu vzniklou v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu i úroky ze zápůjčky či úvěru, který si byl poškozený nucen obstarat za účelem úhrady zajišťovacího příkazu. Dalším řešením nedostatku disponibilních peněžních prostředků pro zaplacení zajišťovacího příkazu je získání úvěru či zápůjčky, které bude často zpoplatněno sjednáním úroků. Právě tyto úroky podle rozhodovací praxe Nejvyššího soudu<sup>24</sup> představují skutečnou škodu vzniklou poškozenému daňovému subjektu.

Pro daňové subjekty bude neméně významnou formou škody způsobené zajišťovacími příkazy ušlý zisk, který spočívá v absenci rozmnožení majetku, k němuž by za obvyklého chodu věcí (tedy bez zásahu škodní události) s vysokou pravděpodobností došlo. Ušlým ziskem může být podle judikatury i ztráta vyvolaná tím, že poškozený byl nucen zaplatit pokutu na základě rozhodnutí zrušeného pro nezákonnost a nemohl tak po určitou dobu s penězi nakládat.<sup>25</sup> V prostředí správy daní by dle názoru autora

<sup>23</sup> Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

<sup>24</sup> Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

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



bylo možné výše zmíněnou judikaturu použít i na případy nezákonných zajišťovacích příkazů. Rovněž bylo judikaturní praxí dovozeno, že předpokladem pro možnost nárokovat náhradu škody ve formě ušlého zisku je předchozí uhrazení daňové povinnosti.<sup>26</sup>

Lze obecně uvažovat, že podnikatelské subjekty zpravidla neponechávají své peněžní prostředky volně ležet ladem, ale využívají je ke své ekonomické činnosti. Odčerpání těchto prostředků nezákonným zajišťovacím příkazem zabráňuje možnosti tyto prostředky investovat a tím je zhodnocovat, což může vést ke vzniku škody ve formě ušlého zisku. Z hlediska pojetí ušlého zisku lze rozlišovat dvě teoretické koncepce. Současná právní úprava vychází z koncepce tzv. konkrétního ušlého zisku, kdy je poškozený povinen tvrdit a prokázat, které konkrétní podnikatelské příležitosti mu v důsledku škodní události ušly a jaká je konkrétní výše tohoto ušlého zisku. Poškozený je proto povinen označit a předložit důkazy o konkrétních obchodech, které z důvodu vydání nezákonného zajišťovacího příkazu nemohl realizovat, ačkoli je realizovat, mohl a chtěl. Druhou koncepcí ušlého zisku je tzv. abstraktní ušlý zisk, který obsahovala předchozí právní úprava<sup>27</sup> a podle které mohl poškozený místo skutečně ušlého zisku požadovat náhradu zisku dosahovaného zpravidla v poctivém obchodním styku s ohledem na dané okolnosti podnikání. Pro úspěšné uplatnění abstraktního ušlého zisku tedy nebylo nutné prokazovat veškeré okolnosti zmařených obchodních příležitostí, ale pouze obvyklý chod podnikatelské činnosti a průměrně dosahované výdělků, což bylo pro poškozeného zcela jistě významně jednodušší. Zde je však třeba upozornit, že koncepce abstraktního ušlého zisku nebyla současným občanským zákoníkem převzata.

Občanský zákoník přináší jistou úlevu v případech, kdy je sice zřejmé, že ke škodě došlo, ale její výši nelze přesně určit. V takových případech výši škody určí podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu soud.<sup>28</sup> Komentované ustanovení dopadá rovněž na situace, kdy určení konkrétní výše ušlého zisku je sice z objektivního hlediska možné, ale za nepřiměřeně vysokých nákladů na dokazování, či po nerozumném dokazování.<sup>29</sup> Aplikace komentovaného ustanovení občanského zákoníku byla aprobována i v režimu odpovědnosti státu za škodu<sup>30</sup>, když ZOdpŠk obsahuje poněkud matoucí ustanovení, podle kterého se náhrada ušlého zisku poskytuje v prokázané výši<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II Odon 15/96 ze dne 31. 1. 1996.

<sup>27</sup> Viz § 381 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

<sup>28</sup> Viz § 2955 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

<sup>29</sup> BEZOUŠKA, Petr. § 2955 [Určení výše náhrady škody soudem]. In: HULMÁK, Milan. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1698. ISBN 978-80-7400-287-8.

<sup>30</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1430/13-2 ze dne 24. 7. 2014.

<sup>31</sup> § 30 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

## Zadržování nesporných částí nadměrných odpočtů a záloh na nadměrné odpočty

V minulosti bylo běžnou praxí správců daně zadržování tzv. nesporných částí nadměrných odpočtů. To spočívalo ve vyčkávání správců daně s rozhodnutím a následným vyplacením ohledně těch částí uplatněných nadměrných odpočtů, o jejichž oprávněnosti již správce daně neměl v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností pochybnosti. V praxi docházelo k zadržování nadměrných odpočtů jak ve vztahu k plněním, která vůbec nebyla předmětem prověřování či o plnění, ohledně kterých byly veškeré pochybnosti správce daně rozptýleny. Správci daně dlouhodobě argumentovali tím, že daňový řád neumožňuje rozdělení nadměrného odpočtu na spornou a nespornou část a z toho důvodu nelze nespornou část vyplatit, pokud je sporná část dále prověřována. Výše nastíněný přístup však byl prolomen Ústavním soudem, podle kterého daňový řád umožňuje správcům daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti.<sup>32</sup> Zadržování nesporných částí nadměrných odpočtů je proto nutné považovat za nesprávný úřední postup, který může představovat nečekaný zásah do cash-flow poškozeného mající za následek nikoli zanedbatelné problémy, včetně vzniku potřeby externího překlenovacího financování. Úroky zaplacené v souvislosti s takovým financováním pak mohou představovat skutečnou škodu nárokovatelnou v režimu ZODpŠk.

Pochybením správce daně majícím za následek vznik škody může být i nevyplacení zálohy na nadměrný odpočet. Na výše nastíněnou problematiku reagoval zákonodárce v rámci nedávné novely daňového řádu, kdy uzákonil nový institut zálohy na nadměrný odpočet.<sup>33</sup> Daňový subjekt má nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovatelného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Institut zálohy na nadměrný odpočet tak zakládá možnost a zároveň povinnost správce daně fakticky vyplatit část uplatněného nadměrného odpočtu. Je ovšem třeba mít na paměti, že vyplacením zálohy na nadměrný odpočet nedochází k vlastnímu uznání nadměrného odpočtu, a to zejména z důvodu, že o vyplacení zálohy nevydává správce daně žádné rozhodnutí, pouze ji předepíše do evidence daní.<sup>34</sup> Záloha na daňový odpočet systematicky spadá pod placení daní, přičemž ji je nutno chápat jako předběžné vyplacení peněžních prostředků odpovídajících části uplatněného nadměrného odpočtu bez vlastního meritorního hodnocení oprávněnosti nároku. O tom rozhoduje správce daně až v rámci rozhodnutí o stanovení daně, v rámci kterého rovněž provede zúčtování, případně poskytnutých záloh.<sup>35</sup>

Zálohu na nadměrný odpočet (resp. jí odpovídající vratitelný přeplatek) je správce daně povinen i bez žádosti vyplatit daňovému subjektu ve lhůtě 15 dnů ode dne

<sup>32</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019.

<sup>33</sup> Viz § 174a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>34</sup> Viz § 174a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>35</sup> Viz § 174b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

předepsání této zálohy do evidence daní. Minimální výše pro vyplacení zálohy činí 50.000,- Kč.

Správce daně je tak z úřední povinnosti v rámci správy daní povinen monitorovat, zda nedošlo ke splnění podmínek k předepsání zálohy na nadměrný odpočet, a pokud ano, tuto zálohu daňovému subjektu vyplatit. Pokud by tak správce daně neučinil, šlo by o nesprávný úřední postup. Porušení povinnosti učinit určitý úkon, který není rozhodnutím, je totiž dle ZOdpŠk nesprávným úředním postupem.<sup>36</sup> I v případě nevyplacení zálohy může na straně daňového subjektu vzniknout škoda způsobená v důsledku neočekávaného nedostatku disponibilních peněžních prostředků, kdy je daňový subjekt nucen si chybějící prostředky obstarat jiným způsobem.

Pro úplnost si dovoluji ještě poznamenat, že od 1. ledna 2021 lze uvažovat toliko o nevyplacení zálohy, neboť zákonodárce jejím zavedením jednoznačně vyloučil možnost částečného stanovení daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty.

### **Daňové úroky a jejich vliv na výši náhrady škody**

Podle současného znění daňového řádu lze přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně. Náhrada škody způsobená pochybením správce daně tak představuje ve vztahu k daňovým úrokům toliko doplňkovou funkci, přičemž účelem právní úpravy daňových úroků je poskytnout daňovému subjektu paušalizovanou náhradu škody.<sup>37</sup> Náhrada škody podle ZOdpŠk se uplatní pouze v případech, kdy by odčinění prostřednictvím úroků nebylo dostačující.

Pro správné vyčíslení nároku na náhradu škody musí poškozené daňové subjekty vždy věnovat pozornost případným nárokům na daňové úroky a o tyto úroky nárokovanou částku понížít. K tomu se vyjadřuje i důvodová zpráva k nedávné novele daňového řádu, dle které může soud při rozhodování o náhradě škody při určení výše náhrady sám zohlednit vznik nároku na úrok hrazený správcem daně, aniž by muselo dříve dojít k výpočtu daňového úroku ze strany správce daně.

Aniž by bylo ambicí tohoto příspěvku přinést komplexní rozbor úpravy daňových úroků placených správcem daně, lze pro přehled uvést, že současná právní úprava rozlišuje úrok z vratitelného přeplatku, úrok z daňového odpočtu a úrok z nesprávně stanovené daně.

---

<sup>36</sup> Viz § 13 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>37</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.

## ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo poskytnout čtenáři alespoň rámcový přehled situací, ve kterých může v důsledku pochybení správce daně při správě daní vzniknout škoda a jaké jsou podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku. Stejně tak bylo předmětem zkoumání, jaké druhy škody mohou při správě daní vzniknout a jaké jsou (hodnoceno optikou poškozeného) peripetie s určováním a prokazováním jejich výše.

Jako první příklad lze uvést nezákonné vydání zajišťovacích příkazů, které mohou velmi rychle a razantně zasáhnout do majetkové sféry daňových subjektů. Nelze proto vyloučit vznik škody na straně daňových subjektů, ať již ve formě skutečné škody, či ušlého zisku. Příkladem skutečné škody může být rozdíl mezi prodejní cenou a obvyklou hodnotou majetku, který je daňovým subjektem zpeněžován za účelem získání peněžních prostředků pro úhradu nezákonného zajišťovacího příkazu. Stejně tak je za skutečnou škodu možné považovat úroky, které byl daňový subjekt nucen zaplatit v souvislosti s externím financováním obstaraným za účelem úhrady nezákonných zajišťovacích příkazů. Škoda může spočívat i v ušlém zisku, jelikož daňový subjekt nebude moci v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu investovat prostředky pro rozvoj svého podnikání. V případě nárokování ušlého zisku je ovšem daňový subjekt postaven do poměrně obtížné situace, kdy je v zásadě povinen prokázat konkrétní ušlé podnikatelské příležitosti a výši škody. Jistou úlevou je, že i v režimu odpovědnosti státu za škodu způsobenou výkonem veřejné moci je uplatnitelné ustanovení občanského zákoníku, podle kterého je možné určit výši nároku podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu, pokud je přesné vyčíslení škody spojeno se značnými obtížemi. Důvodem pro nezákonnost zajišťovacích příkazů je zejména absence zákonných předpokladů pro jejich vydání, jmenovitě chybějící odůvodněná obava o nedobytnosti daně či značných obtížích s jejím vybráním. I zde se v rámci obrany proti daňovému subjektu dostává daňový subjekt do svízelné situace, kdy podklady pro posouzení existence odůvodněné obavy (a tím pádem i zákonnosti zajišťovacího příkazu) mohou být součástí neverejné vyhledávací části spisu, kam daňový subjekt nedisponuje přístupem, což může v konečném důsledku oslabit šance daňového subjektu na úspěch v řízení proti napadenému zajišťovacímu příkazu. Tuto situaci nicméně částečně řeší judikatura Nejvyššího soudu, dle které je možné v případě zrušení dodatečných platebních výměrů dovodit nezákonnost dřívějších zajišťovacích příkazů, a to i bez jejich změny či zrušení.

Dalšími příklady škody způsobené při správě daní může být zadržování nesporných částí uplatněných nadměrných odpočtů či nevyplacení záloh na nadměrné odpočty. V obou případech jde o nesprávný úřední postup (nedochází k vydání meritorního rozhodnutí), který má potenciál významně zasáhnout do cash flow daňového subjektu, přičemž v důsledku výpadku očekávaných příjmů může na straně daňového subjektu vzniknout potřeba externího financování či může dojít k zamezení možnosti realizace jeho obchodních činností. Oba jmenované případy mohou mít za následek

vznik škody, ať ve formě skutečné škody (úroky z financování), či ušlého zisku (ztráta podnikatelských příležitostí).

Při uplatnění nároků na náhradu škody způsobené při správě daní je třeba věnovat pozornost daňovým úrokům, o které se nárok na náhradu škody poníží. Smyslem daňových úroků je poskytnout daňovému subjektu paušalizovanou náhradu škody, přičemž vlastní nárok na náhradu škody je možné úspěšně uplatnit pouze v rozsahu, v jakém není kompenzován daňovými úroky. O výši daňových úroků je však pro účely náhrady škody oprávněn si učinit úsudek i sám civilní soud, aniž by musel vyčkávat na kalkulaci úroků ze strany správce daně.

Autor příspěvku věří, že výše uvedené poznatky sumarizované v tomto příspěvku budou přínosem jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, když tématu odpovědnosti státu při správě daní doposud nebyla v rámci odborné veřejnosti věnována větší pozornost.

## ZDROJE

### Literatura

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. s. 52. ISBN: 978-80-7400-682-1.

BEZOUŠKA, Petr. § 2955 [Určení výše náhrady škody soudem]. In: HULMÁK, Milan. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: C.H. Beck, 2014, s. 1698. ISBN 978-80-7400-287-8.

MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů [online]. Generální finanční ředitelství: ©2011 [cit. 15.9.2023]. Dostupné 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).

### Právní předpisy

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.

Zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II Odon 15/96 ze dne 31. 1. 1996.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 296/2006 ze dne 23. 8. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-13 ze dne 8. 9. 2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014.

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1430/13-2 ze dne 24. 7. 2014.

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 3322/2013 ze dne 10. 11. 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016.

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 316/2018-34 ze dne 23. 9. 2019.