



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, Horní Vltavice 116, zastoupené advokátkou JUDr. Jitkou Třeštíkovou, Velké náměstí 220, Strakonice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 17. 9. 2021, čj. 34692/21/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2022, čj. 63 Af 6/2021-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

[1] NSS už dříve dospěl k závěru, že daňovému subjektu, na němž správce daně vymáhal daň neoprávněně, náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně (podle § 254 odst. 2 daňového řádu) už ode dne zahájení daňové exekuce. Nyní dodává, že úročená doba končí v okamžiku, kdy skončí jednotlivá exekuční řízení.

#### 1. Popis věci

[2] Žalobkyní je v této věci komanditní společnost, která distribuovala pohonné hmoty. V roce 2013 u ní Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) zahájil daňovou kontrolu. V jejím průběhu, dne 18. 12. 2013, vydal zajišťovací příkaz, kterým společnosti uložil zajistit úhradu daně z přidané hodnoty ve výši téměř 170 milionů Kč. Na základě zajišťovacího příkazu vydal správce daně několik exekučních příkazů, díky nimž bylo vymoženo zhruba 21 milionů Kč.

[3] Daňová kontrola byla ukončena v následujícím roce: správce daně vydal celkem 36 *dodatečných platebních výměrů*, kterými společnosti dodatečně doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 až duben 2013. Dne 18. 8. 2014 správce daně rozhodl ve většině exekucí zahájených jednotlivými příkazy, že se tyto dodatečné platební výměry stávají exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu. Dodatečné platební výměry ovšem společnost napadla odvoláním. První rozhodnutí o něm ze dne 23. 9. 2015 zrušil NSS, druhé rozhodnutí ze dne 13. 7. 2018 z pokynu NSS zrušil krajský soud (a NSS s jeho rozhodnutím následně souhlasil), třetí rozhodnutí o odvolání ze dne 9. 7. 2021, jímž byly dodatečné platební výměry změněny, už před NSS obstálo (rozsudek ze dne 17. 8. 2023, čj. 6 Afs 212/2022-71).

[4] *Zajišťovací příkaz* ze dne 18. 12. 2013 zrušil NSS rozsudkem ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104 (důvody pro jeho vydání označil za nedostatečné). Exekuce vedené na jeho základě tedy byly neoprávněné. Proto správce daně přiznal společnosti v prosinci 2017 úrok ze svého neoprávněného jednání (§ 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020), a to ve výši zhruba 149 tisíc Kč. Proti tomuto rozhodnutí se společnost odvolala k žalovanému. Byla totiž přesvědčena, že úrok je třeba počítat ze všech částek získaných v průběhu exekuce (nikoliv jen z těch vymožených před vydáním dodatečných platebních výměrů), a to ode dne jejího zahájení (nikoliv od připsání jednotlivých částek na účet správce daně) do dne vydání rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům (ty totiž dosud nejsou pravomocné, a tedy nemohou být exekučním titulem).

[5] V otázce základu pro výpočet úroků souhlasil žalovaný se společností: po vydání rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, *AB Chemitrans* (č. 3735/2018 Sb. NSS), je zřejmé, že exekuce byla neoprávněná i po vydání dodatečných platebních výměrů, respektive že dodatečné platební výměry se nemohly stát platným exekučním titulem namísto nezákonného zajišťovacího příkazu. Společnost totiž dodatečné platební výměry napadla odvoláním a rozhodnutí o něm NSS zrušil (a podruhé bylo o odvolání rozhodnuto až poté, co správce daně společnosti vrátil vše, co exekucí vymohl). Základem pro výpočet úroků z neoprávněného jednání správce daně tak musejí být všechny částky vymožené v průběhu exekuce.

[6] O určení počátku úročené doby vedla společnost s žalovaným spor, který NSS rozřešil rozsudkem ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40: úročená doba začíná dnem zahájení exekuce, tedy dnem vydání jednotlivých exekučních příkazů.

[7] Určení konce úročené doby je sporné doposud. V prvním rozhodnutí o odvolání (září 2018) žalovaný přiznal společnosti úrok až do dne vrácení jednotlivých neoprávněně vymožených částek na její účet (respektive do dne jejich převedení na jiné nedoplatky), a to v celkové výši přes 20 milionů Kč. Toto rozhodnutí však bylo v důsledku sporu o počátek úročené doby (viz předchozí bod) zrušeno. V druhém rozhodnutí o odvolání (září 2021), které stojí na počátku nynějšího kasačního řízení, přiznal žalovaný společnosti o zhruba 14 milionů Kč méně. Odlišně totiž posoudil nejen začátek úročené doby (potud byl vázán právním názorem NSS ve věci 3 Afs 155/2019), ale i její konec. K němu se NSS vyjádřil, vzhledem k jeho tehdejší nespornosti, jen nad rámec odůvodnění (*obiter dictum*).

pokračování

[8] Konkrétně NSS tehdy uvedl (3 Afs 155/2019, bod 22), že „*daňovému subjektu [...] náleží dle doslovné dikce [zákonného] ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení*“. Dále pak NSS (v bodech 29 a 30) reagoval na tvrzení žalovaného, že úročená doba nemůže začít dnem zahájení exekuce, protože by tak musela trvat jen do dne skončení exekuce, a daňovému subjektu by tedy nebyla kompenzována doba ode dne skončení exekuce do dne vrácení vymožených částek. NSS uvedl, že v takové situaci „*by ve skutečnosti daňovému subjektu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu*“.

[9] Ve svém druhém rozhodnutí o odvolání přiznal žalovaný společnosti úrok jen podle § 254 odst. 2 daňového řádu a rozhodování o úroku podle § 254 odst. 1 nechal na správci daně. V době svého rozhodování měl totiž správce daně dodatečně platební výměry za platný exekuční titul (k vývoji judikatury, který vede k jinému závěru, došlo později), a proto nemohl posuzovat otázku existence a doby svého neoprávněného jednání. Úroky podle odstavce 2 pak žalovaný vypočetl do dne skončení jednotlivých exekucí zahájených různými exekučními příkazy. S tím společnost nesouhlasila: do jejího vlastnického práva totiž finanční orgány zasahovaly po celou dobu exekučního řízení, proto by jí měl být úrok podle odstavce 2 přiznán až do jeho skončení jako celku (tj. do skončení poslední exekuce, která proti ní byla vedena). Nadto by měl žalovaný rozhodnout i o úroku podle odstavce 1, protože vymožené částky již byly vráceny a o ukončení neoprávněného jednání správce daně tak není pochyb.

[10] S těmito tvrzeními se společnost obrátila na Krajský soud v Českých Budějovicích, ten však její žalobu zamítl. Proti jeho rozsudku podala společnost kasační stížnost.

## 2. Kasační řízení

[11] Společnost zdůrazňuje, že exekucí vymáhaná daň ve výši zhruba 170 milionů Kč nebyla nikdy zcela uhrazena (vymoženo bylo zhruba 21 milionů Kč), proto exekuce stále probíhala, a to až do pravomocného zastavení posledního exekučního řízení a vyplacení všech vymožených prostředků na účet společnosti. Zásah do svého vlastnického práva pociťovala společnost po celou dobu vedení exekučních řízení bez ohledu na to, jaký byl faktický stav výtěžku každé dílčí exekuce. Za okamžik skončení daňové exekuce označuje společnost den 15. 5. 2018, kdy byla zastavena exekuce nařízená 18. 12. 2013 pod čj. 1963184/13/(...). Úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu jí náleží až do okamžiku vyplacení všech vymožených částek.

[12] Žalovaný má kasační stížnost za nedůvodnou. Pokud by exekuce měla skončit až dnem vymožení celé pohledávky, neskončila by doposud, protože majetek společnosti k úhradě nedoplatku nikdy nestačil. Daňový řád nezná žádný institut, kterým by se

ukončovala daňová exekuce jako taková – naopak svůj počátek a svůj konec má každé jednotlivé exekuční řízení.

[13] V replice společnost uvedla, že se domáhá úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu po dobu vedení celkové exekuce, tedy až do 3. 5. 2018, kdy byla zastavena exekuce nařízená dne 13. 11. 2014 pod čj. 1923287/14/(...). Společnost nijak nevysvětlila, proč se v kasační stížnosti domáhala něčeho jiného.

### 3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Je-li rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným (ať už je důvodem jeho nezákonnost, nebo nesprávný úřední postup správce daně), náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou uhradil na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). Bylo-li na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu *za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení* úrok ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 2 daňového řádu).

[16] V projednávané věci je sporné, kdy doba neoprávněně vedeného exekučního řízení *končí*.

[17] Naopak nesporné je, že exekuce byla po celou dobu vedena neoprávněně. Neoprávněnost vymáhání je chápána jako jeho nezákonnost; může být způsobena nesprávným stanovením daně, která je vymáhána procesně řádně, nebo nezákonným vymáháním daně, která sama o sobě nemusí být stanovena nezákonně (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2022, čj. 6 Afs 39/2020-53, body 24, 25 a 33). V projednávané věci byl zprvu titulem, na jehož základě správce daně vydal exekuční příkazy, zajišťovací příkaz ze dne 18. 12. 2013. Ten byl ovšem v lednu 2016 pro nezákonnost zrušen (otázka jeho zákonnosti tím byla definitivně vyřešena, srov. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, čj. 4 Afs 309/2020-33, bod 26). V srpnu 2014 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž ve většině exekučních řízení nahradil jejich titul: namísto zajišťovacího příkazu se jím měly stát dodatečné platební výměry z července 2014. Tato rozhodnutí (vydaná podle § 169 daňového řádu) *de facto* nahradila dotčené exekuční příkazy (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 173/2017-37, č. 3823/2019 Sb. NSS, bod 19). Správce daně je ovšem vydal již v srpnu 2014, přitom o odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo (poprvé) rozhodnuto teprve v září 2015. Exekučním titulem se však dodatečné platební výměry mohly stát až poté, co se daň jimi stanovená stala splatnou. Je-li proti dodatečným platebním výměrům podáno odvolání, stane se daň splatnou až poté, co je rozhodnutí o odvolání doručeno daňovému subjektu, a tedy nabude právní moci (rozsudek 6 Afs 399/2017, *AB Chemitrans*, bod 25). Rozhodnutí vydaná podle § 169 daňového řádu proto byla *předčasná*, a tedy nezákonná; nezákonné proto byly i exekuce vedené (resp. pokračující) na jejich základě. Nic na tom nemění ani fakt, že tato rozhodnutí nebyla zrušena: ze zákona totiž neplyne, že by závěr o neoprávněnosti vymáhání musel být podmíněn zrušením exekučního titulu (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2022, čj. 4 Afs 406/2021-44, bod 27), zde navíc onoho náhradního. Ostatně sám žalovaný uznává, že úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží společnosti *za celou dobu* trvání exekučních řízení.

pokračování

[18] Při určování základu úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu a doby, za kterou má být přiznán, postupoval žalovaný takto. U jednotlivých vyměřených částek zjistil datum vydání exekučního příkazu, na jehož základě byly vyměřeny, a datum, k němuž byla tato konkrétní exekuce podle zákona ukončena (exekuce na prodej movitých věcí vydražením konkrétních položek, exekuce příkázáním pohledávky z účtu uplynutím 6měsíční lhůty ode dne, kdy byl o právní moci exekučního příkazu vyrozuměn poskytovatel bankovních služeb, atp.). Společnost s takovým postupem nesouhlasí. Všechny vyměřené částky by se podle ní měly úročit až do dne, kdy bylo skončeno nejdéle trvající exekuční řízení.

[19] Alternativa navrhaná společností ovšem nemá oporu v zákoně. Krajský soud správně shrnul (viz body 28 až 30 jeho rozsudku), že daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu, jímž se určuje, které majetkové hodnoty daňového subjektu jsou postižovány. Právě a jen ve vztahu k těmto, konkrétní exekucí postiženým, majetkovým hodnotám, je daňový subjekt ve svém vlastnickém právu omezen. Smyslem úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu je nahradit daňovému subjektu škodu, která mu vznikla proto, že po určitou dobu nemohl nakládat s postiženými majetkovými hodnotami (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS). Tato škoda bude pro různé exekuce (zahájené různými exekučními příkazy) odlišná: jiná bude, pokud daňový subjekt nemůže nakládat se svou nemovitostí (je proti němu vedena exekuce prodejem nemovitosti), a jiná v případě, že nemůže nakládat s finančními prostředky na svém účtu (kvůli exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb).

[20] Záměrem zákonodárce, zachyceným v důvodové zprávě k rozhodnému znění § 254 daňového řádu, bylo zjednodušit postup při nahrazování škody skrze její paušalizaci (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, bod 43). Řečeno jinak, skutečná škoda závisí na konkrétních okolnostech a nemusí vždy odpovídat částce, která je (má být) daňovému subjektu přiznána na základě § 254. Přesto zákonodárce doufal, že částka takto vypočtená zpravidla skutečnou škodu pokryje, a že daňové subjekty tedy nebudou zahajovat samostatná řízení o nároku na náhradu škody.

[21] Podle § 254 daňového řádu mají být daňovému subjektu přiznány úroky z částky, kterou správce daně zadržuje neoprávněně. Pokud tuto částku správce daně získal neoprávněně vymáháním, úročí se po dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení nikoliv standardně, ale dvojnásobně. Z toho ovšem vyplývá, že škoda vzniklá daňovému subjektu v důsledku exekučního řízení, které nevyústilo v připsání jakékoliv částky na účet správce daně, nemůže být (ani částečně) nahrazena na základě § 254 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě totiž chybí základ pro výpočet úroků.

[22] NSS pro úplnost připomíná, že v minulosti považoval za částky, které správce daně neoprávněně zadržoval v důsledku neoprávněného vymáhání, nejen částky získané díky exekučním příkazům, ale například i výnos z prodeje nemovitosti *pod tlakem správce daně* (rozsudek ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61, č. 3515/2017 Sb. NSS) nebo převedený přeplatek (rozsudek ze dne 9. 5. 2023, čj. 4 Afs 42/2023-41, body 61 až 70). Důležité bylo, že proti daňovým subjektům v těchto věcech bylo před získáním částek zahájeno exekuční řízení (byť postihující jiné majetkové hodnoty). NSS rozhodl, že daňovým subjektům náležel úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení však bylo možné použít jen proto,

že existovaly částky, které bylo možno úročit. V případě společnosti není tato podmínka vždy splněna.

[23] Společnost nemohla v důsledku zahájení exekuce prodejem movitých věcí s těmito věcmi (určenými soupisem) nakládat. Vznikala jí škoda. Příklepem jednotlivých (souborů) věcí v dražbě bylo exekuční řízení ve vztahu k vydražené částce ukončeno. Škoda byla společnosti nahrazena *zjednodušeným* způsobem, tj. za užití § 254 odst. 2 daňového řádu, existoval totiž základ pro výpočet úroků. Dále společnost nemohla v důsledku zahájení dvou exekucí příkázáním pohledávky ze dvou bankovních účtů nakládat s finančními prostředky na těchto účtech. Vznikala jí škoda. Tato dvě exekuční řízení byla po určité době *ex lege* ukončena a na účet správce daně bylo připsáno několik vymožených částek. Škoda byla společnosti nahrazena *zjednodušeným* způsobem, existoval totiž základ pro výpočet úroků. Konečně společnost nemohla v důsledku zahájení dvou exekucí příkázáním dvou peněžitých pohledávek nakládat s finančními prostředky, které měla díky těmto pohledávkám získat. Vznikala jí škoda. Vymožením pohledávek (v jednom případě částečným, správce daně na úplném vymožení netrval) byla exekuční řízení ukončena. Škoda byla společnosti nahrazena *zjednodušeným* způsobem, existoval totiž základ pro výpočet úroků.

[24] Jiná je ovšem situace u dvou exekucí, které společnost zmínila v kasačním řízení. Exekuce prodejem movitých věcí nařízená dne 18. 12. 2013 pod čj. 1963184/13/(...) nemohla být nikdy provedena, protože postižené věci nebyly nikdy sepsány. Správce daně totiž v exekučním příkazu nevyplnil pověření daňových exekutorů, a poté vydal nový exekuční příkaz, na jehož základě už byly movité věci sepsány a zpeněženy. Společnost tedy nebyla exekucí čj. 1963184/13/(...) ve svém vlastnickém právu k movitým věcem nijak omezena. Další exekuce, a to prodejem nemovitých věcí, nařízená dne 13. 11. 2014 pod čj. 1923287/14/(...) byla zahájena a následně (asi 3,5 roku poté) zastavena, aniž jí bylo cokoli vymoženo. Byť je tedy možné, že společnosti vznikla škoda v důsledku toho, že s nemovitostmi nemohla nakládat, tato škoda jí nemůže být nahrazena *zjednodušeným* způsobem, protože chybí základ pro výpočet úroků.

[25] Stěžovatelka polemizuje s rozsudkem 3 Afs 155/2019 (viz bod [8] výše) v jeho závěru o okamžiku, kdy se částka získaná neoprávněným jednáním správce daně přestává úročit podle § 254 odst. 2 daňového řádu a začíná se úročit podle jeho odstavce 1. Třetí senát podmínil podle stěžovatelky svůj závěr tím, že „*daň byla na základě exekuce skutečně ubrazena*“, což se v její věci nestalo. NSS zde ovšem souhlasí se žalovaným a považuje takový výklad za nepřijatelný. Třetí senát zde nechtěl stanovit podmínku, že je nutné exekučně vymoci *veškerou* dlužnou daň, ale měl na mysli situaci, kdy správce daně získal v exekuci *nějakou* částku – a ta by se poté stala základem pro výpočet úroků podle § 254 odst. 1.

[26] Pro úplnost ještě NSS reaguje na tvrzení společnosti, že jí měl žalovaný rovnou přiznat i úroky podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Podle NSS uzavřeli žalovaný a krajský soud správně, že takový postup nebyl možný. Částky zadržované správcem daně na základě zajišťovacího příkazu byly až do právní moci dodatečných platebních výměrů (doručení prvního rozhodnutí o odvolání společnosti) skutečně zadržovány neoprávněně. Po tuto dobu ovšem byla zároveň neoprávněně vedena exekuční řízení, a tato doba je tedy pokryta dvojnásobným úrokem podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Následně bylo třeba považovat dodatečné platební výměry za pravomocné a částky zadržované na jejich základě za

pokračování

zadržované oprávněně. A to až do případného definitivního zrušení výměrů, k němuž ovšem nikdy nedošlo a nejspíš už ani nedojde (třetí rozhodnutí o odvolání, které výměry v podstatě potvrzovalo, obstálo před NSS). Žalovaný tedy nemohl společnosti přiznat úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože nebylo jisté, že částky neoprávněně vymožené exekucemi zadržoval správce daně po jejich ukončení neoprávněně.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[27] Společnost se svými námitkami tedy neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Neúspěšná společnost nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 15. září 2023

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu