



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **AGRODIESEL HANÁ a. s.**, Wellnerova 20, Olomouc, zastoupena advokátem Mgr. Janem Gebouským, Klimentská 1, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, Lazecká 22, Olomouc, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2024, čj. 1313162/24/3101-80542-804504, ve věci námítky proti vyrozumění o úroku, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 31. 10. 2025, čj. 65 Af 23/2024-26,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Žalovaný dne 30. 4. 2018 vydal 10 dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 31 208 076 Kč za daňové období od ledna do října 2013. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně neúspěšné odvolání. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který žalobu pro nedůvodnost zamítl. Proti rozhodnutí krajského soudu se žalobkyně bránila kasační stížností před NSS, který zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které následně v souladu s rozsudkem NSS zrušilo všech 10 dodatečných platebních výměrů a zastavilo řízení.

[2] Žalovaný dne 5. 9. 2022 vyrozuměl žalobkyni o úroku z neoprávněného jednání žalovaného ve výši 218 569 Kč a o úroku z nesprávně stanovené daně ve výši 20 741 123 Kč podle § 254 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění účinném do

31. 12. 2020 (*daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020*). Proti tomuto vyrozumění podala žalobkyně námitky pro nesprávné určení výše úroku z neoprávněného jednání žalovaného a úroku z nesprávně stanovené daně, přičemž požadovala, aby se úrok zvýšil o dvojnásobek podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 i z částky 20 000 000 Kč představující bankovní záruku poskytnutou jako povinnou kauci distributora pohonných hmot podle § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot (*zákon o pohonných hmotách*). Žalovaný námitce částečně vyhověl, neboť shledal pochybení ve vyčíslení úroku ve vztahu k vymoženým exekučním nákladům. Za nedůvodnou však označil námitku co do nesprávného určení úroku z postižené bankovní záruky. Rovněž proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného zrušil a stanovil, že žalobkyni náleží úrok ve dvojnásobné výši též z neoprávněně postižené bankovní záruky.

[3] Na základě rozsudku krajského soudu ze dne 20. 6. 2024 žalovaný rozhodl o úroku z neoprávněně postižené bankovní záruky tak, že žalobkyni náleží dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to od zahájení daňové exekuce až do jejího pravomocného zastavení. Ani s tímto rozhodnutím žalobkyně nesouhlasí, protože podala žalobu ke krajskému soudu, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] **Žalobkyně (stěžovatelka)** rozsudek krajského soudu napadá kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

[5] Nepřezkoumatelnost stěžovatelka namítá pro nejasné závěry krajského soudu při posuzování rozhodné doby pro určení dvojnásobného úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle stěžovatelky není z napadeného rozsudku seznatelné, proč krajský soud vyhodnotil, že pro nyní posuzovanou věc je rozhodná pouze právní moc rozhodnutí o zastavení dílčích exekučních řízení, nikoli celý průběh daňové exekuce, po kterou byla bankovní záruka neoprávněně držena správcem daně.

[6] Stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že rozhodná doba pro určení úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 je ohraničena právní mocí rozhodnutí o zastavení exekuce. Takto pojaté vymezení rozhodné doby představuje pouze formální vymezení daňové exekuce, aniž by byly zohledněny všechny dílčí exekuční příkazy či způsob vymáhání téhož tvrzeného nedoplatku na DPH za období leden až říjen 2013. Částka 20 000 000 Kč získaná realizací bankovní záruky sice pokryla některé exekuční příkazy, ke kterým byla daňová exekuce následně zastavena, v dispozici správce daně však zůstala až do faktického vrácení ke dni 29. 7. 2022. Tuto skutečnost krajský soud nezohlednil a omezil se pouze na exekuční příkazy na příkazání pohledávky z účtu vydané dne 15. 6. 2015 a dne 11. 8. 2015, ke kterým byla následně vydána rozhodnutí o zastavení exekuce. Tento přístup je však podle stěžovatelky vnitřně rozporný, neboť napadený rozsudek připouští souběh více samostatných exekučních řízení vedených pro tentýž nedoplatek, ale současně zcela vylučuje, že by vedení dalších exekučních řízení

pokračování

mohlo mít jakýkoli význam pro vymezení rozhodné doby ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[7] Stěžovatelka dále namítá, že nebyla-li realizace bankovní záruky procesně navázána na existenci konkrétního exekučního příkazu, nemůže být ani režim neoprávněného vymáhání ukončen formálním zastavením exekuce. Krajský soud proto nesprávně vyhodnotil, že pro účely § 254 odst. 2 uvedeného zákona je rozhodné pouze období do 22. 9. 2015, aniž by se zabýval tím, zda po tomto datu pokračovalo vymáhání téhož tvrzeného nedoplatku, nebo zda peněžní prostředky získané realizací bankovní záruky nadále plnily funkci dobrovolného plnění v rámci pokračujícího vymáhání. Ze spisového materiálu je přitom zřejmé, že po dni 22. 9. 2015 byly v téže věci vydány další exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu (ze dne 8. 1. 2016, 7. 6. 2016 a ze dne 22. 12. 2016) a dále exekuční příkaz na prodej nemovité věci (ze dne 21. 11. 2019). Konečné rozhodnutí o zastavení daňové exekuce bylo přitom vydáno dne 3. 12. 2021, přičemž až ke dni 29. 7. 2022 byla stěžovatelce vrácena neoprávněně zadržovaná částka ve výši 20 000 000 Kč.

[8] **Žalovaný** ke kasační stížnosti uvádí, že v nynější věci byla daňová exekuce formálně ohraničena vydáním exekučního příkazu, jehož předmětem je konkrétní exekuční titul, a okamžikem vydání rozhodnutí o zastavení exekuce ve vztahu k tomuto konkrétnímu exekučnímu příkazu. Smyslem § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 bylo zohlednit obtíže daňového subjektu související s probíhající daňovou exekucí, pročez určení výše odškodnění je logicky omezeno na trvání takové daňové exekuce. Žalobou dotčené období od skončení daňové exekuce do faktického vrácení vypořádané částky je podle žalovaného dostatečně pokryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně (žalovaného) podle § 254 odst. 1 stejného zákona, neboť doba následného držení částky realizované bankovní zárukou již se způsobem její úhrady nesouvisí. Požadavek žalobkyně na přiznání zvýšeného úroku nad rámec zákona je proto podle žalovaného zcela neadekvátní.

3. Posouzení věci NSS

[9] NSS se nejdříve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze posuzovat také jeho zákonnost.

[10] K tomu zdejší soud konstatuje, že z napadeného rozsudku je patrné, jaké skutečnosti považoval krajský soud za rozhodné a jakými úvahami se řídil. Krajský soud přihlédl ke všem žalobním námitkám a vysvětlil, proč dospěl k závěru, že pro určení rozhodné doby, po kterou daňovému subjektu náleží dvojnásobný úrok pro neoprávněné vedení daňové exekuce ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, je rozhodující pouze doba, po kterou byla exekuce vedena. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, že se krajský soud dostatečně zabýval podmínkami pro stanovení dvojnásobného úroku, počátkem i koncem rozhodné doby, za kterou tento úrok daňovému subjektu náleží. Při posuzování této otázky krajský soud přihlédl i k tomu, že bankovní záruka, získaná mimo exekuční řízení, byla fakticky vrácena až v roce 2022. Nicméně v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu náležitě vysvětlil, proč doba, po kterou správce daně držel částku ve výši 20 000 000 Kč po zastavení exekuce, není pro určení úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 významná.

[11] K tvrzené absenci posouzení všech dílčích námitek zdejší soud připomíná, že krajské soudy nemusí vypořádat každou dílčí námitku a nemusí výslovně reagovat na každé tvrzení, postaví-li své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační body žaloby (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nebo rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, a ze dne 10. 12. 2021, čj. 3 As 366/2019-41). Z napadeného rozsudku je přitom seznatelné, že krajský soud zohlednil dobu, po kterou správce daně držel bankovní záruku po zastavení daňové exekuce, ve vztahu ke konkrétním exekučním příkazům, a také proč nepovažoval za rozhodující další dílčí exekuční úkony, provedené až po tomto pravomocném rozhodnutí.

[12] Lze proto učinit dílčí závěr, že napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, a proto NSS přistoupil k jeho věcnému přezkumu.

[13] Stěžovatelka zpochybňuje zákonnost napadeného rozsudku co do posouzení doby, po kterou daňovému subjektu náleží dvojnásobný úrok ve smyslu 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Krajský soud prý totiž nesprávně stanovil dobu, po kterou byla neoprávněná exekuce skutečně vedena, a proto též byla nesprávně stanovena výše úroku z neoprávněně získané částky 20 000 000 Kč. V nynější věci tak je činěno sporným, zda stěžovatelce náleží dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 z neoprávněně získané částky 20 000 000 Kč po celou dobu neoprávněného vymáhání nedoplatku. Pro posouzení této otázky jsou proto rozhodné následující skutečnosti.

[14] Správce daně na základě indicií nasvědčujících budoucímu vyměření daně vydal v období od 15. 6. do 11. 8. 2015 zajišťovací příkazy (jejich přesné označení viz body 15 – 17 rozsudku krajského soudu). Pro nyní posuzovanou věc jsou přitom rozhodující zajišťovací příkazy za zdaňovací období od ledna 2013 do dubna 2013, které byly předmětem exekučních příkazů ze dne 15. 6. 2015, 6. 8. 2015 a 11. 8. 2015.

[15] Ze spisového materiálu dále vyplývá, že stěžovatelka jako distributor pohonných hmot byla povinna poskytnout kauci ve výši 20 000 000 Kč, a to buď složením částky na zvláštní účet celního úřadu, nebo bankovní zárukou, kterou celní úřad přijal k zajištění nedoplatků (§ 6i zákona o pohonných hmotách). V souvislosti s vedením daňové exekuce (zahájené ke dni 15. 6. 2015) proto žalovaný prostřednictvím Celního úřadu pro Olomoucký kraj vyžádal od výstavce bankovní záruky úhradu nedoplatků ve výši 30 325 112,69 Kč. Bankovní záruka, která byla získána mimo daňovou exekuci, tak pokryla nedoplatky na DPH vyčíslené v zajišťovacích příkazech za zdaňovací období od ledna 2013 do března 2013 v plné výši a za zdaňovací období měsíce dubna 2013 co do částky 4 158 444,31 Kč.

[16] Vyplacením částky 20 000 000 Kč na účet správce daně ke dni 7. 9. 2015 byl uhrazen nedoplatek na DPH co do výše bankovní záruky a současně odpadl předmět exekučního řízení k zajišťovacím příkazům za zdaňovací období od ledna 2013 do dubna 2013 (k zajišťovacímu příkazu pod čj. 1482612/15/3101-80542-800355 pouze co do částky 4 158 444,31 Kč). Správce daně proto následně vydal rozhodnutí o zastavení daňové exekuce. Dále rozhodl o zastavení daňové exekuce nařízené exekučními příkazy pod čj. 1487475/15/3101-80542-800355 a 1487800/15/3101-80542-800355 co do částky 4 158 444,31 Kč. Jednotlivá rozhodnutí o zastavení daňové exekuce ze dne 14. 9. 2015 nabyla právní moci dne 22. 9. 2015.

[17] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že „*dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu*

pokračování

nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.“ Současně se z § 254 odst. 2 stejného zákona podává, že „*v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.*“ Zvýšený úrok je totiž třeba chápat jako sankci správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, čj. 7 Afs 299/2015-61). Z ustálené judikatury zdejšího soudu je dále zřejmé, že počátek období, za které daňovému subjektu náleží dvojnásobný úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, je určeno zahájením daňové exekuce a ohraničeno jejím skončením, jež může spočívat jak v jejím provedení, tak zastavení (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40).

[18] Daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu, v němž je určeno, jaké majetkové hodnoty daňového subjektu jsou postihovány, přičemž právě k těmto majetkovým hodnotám je daňový subjekt omezen ve svém vlastnickém právu. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně zahájil daňovou exekuci vydáním výše vymezených exekučních příkazů ze dne 15. 6. 2015 a ze dne 11. 8. 2015. Částka ve výši 20 000 000 Kč sice nebyla vymožená v rámci daňové exekuce, byla však získána po zahájení daňové exekuce na základě *Žádosti o úhradu nedoplatků z bankovní záruky* ze dne 26. 8. 2015 a byla použita k úhradě nedoplatků ve vztahu k zajišťovacím příkazům za daňové období od ledna do března 2013 v celém rozsahu a za daňové období měsíce dubna 2013 co do částky ve výši 4 158 444, 31 Kč. Z ustálené judikatury NSS se přitom podává, že daňový subjekt má nárok na úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 též z neoprávněně vymožené částky, která nebyla správcem daně získána na základě exekučních příkazů (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2023, 10 Afs 78/2022-38, body 22 a 23). Krajskému soudu lze proto přisvědčit, že stěžovatelce náleží dvojnásobný úrok z neoprávněně vymožené bankovní záruky, a to po dobu jejího neoprávněného vymáhání.

[19] Se stěžovatelkou však nelze souhlasit, že jí dvojnásobný úrok z částky 20 000 000 Kč náleží až do konečného zastavení daňové exekuce (3. 12. 2021), případně až do faktického vrácení neoprávněně vymožené bankovní záruky (29. 7. 2022). Z ustálené judikatury NSS totiž plyne, že exekuční řízení ke konkrétní vymožené částce (převedené částce) končí právě jejím vymožením a pouze k tomuto dni, nikoli až do skončení nejdéle trvajícího exekučního řízení, náleží poškozenému daňovému subjektu v souvislosti s příslušnou vymoženou částkou úrok ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 11. 2024, čj. 4 Afs 116/2024-42, nebo ze dne 15. 9. 2023, 10 Afs 78/2022-38). Je-li po skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení vymožená částka nadále držena správcem daně, má daňový subjekt nárok na úrok podle § 254 odst. 1 stejného zákona (rozsudek NSS ze dne 3 Afs 155/2019-40). Zcela správný je proto závěr krajského soudu, že následně vydané exekuční příkazy za účelem vymožení zbývajících nedoplatků na DPH nejsou pro nyní posuzovanou věc rozhodné.

[20] NSS proto dospívá k závěru, že krajský soud správně vyhodnotil, že stěžovatelce náleží úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 z částky 20 000 000 Kč pouze do pravomocného rozhodnutí o zastavení daňové exekuce k výše uvedeným exekučním příkazům, jejichž předmět odpadl v důsledku úhrady nedoplatku

vyplacením bankovní záruky. Po dobu dalšího držení neoprávněně vymožené bankovní záruky správcem daně náleží stěžovateli úrok podle § 254 odst. 1 stejného zákona.

4. Závěr

[21] Ze shora uvedených důvodů NSS kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v posuzované věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. března 2026

Vojtěch Šimíček
předseda senátu