

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně:	**K Oil křeček s.r.o., v likvidaci,** sídlem Staré náměstí 136, Sokolov zastoupena advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm, sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov
proti žalovanému:	**Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2025, č.j. 6328/25/2407-50521-405339,

takto:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 25. 3. 2025 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2025, č.j. 6328/25/2407-50521-405339 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný posoudil žalobkyniny námitky uplatněné u správce daně dne 12. 9. 2024, zaevidované pod č.j. 668184/24, č.j. 668186/24, č.j. 668188/24 a č.j. 668189/24 a doplněné

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dne 31. 10. 2024, zaevidované pod č.j. 741435/24 a č.j. 741632/24, proti vyrozuměním o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku z nesprávně stanovené daně dle § 251a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) a v souladu s § 159 odst. 3 téhož zákona rozhodl tak, že „*námitka se zamítá*“.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně spatřuje pochybení žalovaného v tom, že žalovaný při výpočtu úroku nepostupoval podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 a § 254 odst. 5 ve znění od 1. 1. 2021, podle kterých má daňový subjekt právo na úrok ve dvojnásobné výši oproti běžnému úroku, pokud správce daně neoprávněně vymáhal daň. Zákon výslovně stanoví, že při neoprávněném vymáhání daně je úrok dvojnásobný, přičemž správce daně nemá pravomoc tuto výši libovolně snižovat. Pokud správce daně vypočetl úrok pouze v základní výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu, je jeho postup v přímém rozporu se zákonným zněním uvedených ustanovení.

3. Dle žalobkyně judikatura potvrzuje, že neoprávněné vymáhání daně (např. exekuce, obstavení účtu, srážky ze mzdy) znamená intenzivnější zásah do vlastnických práv daňového subjektu než pouhé nesprávné stanovení daně. Nejvyšší správní soud se k této problematice opakovaně vyjádřil, např. v rozsudku č.j. 7 Afs 299/2015-50 dovodil, že pokud byla daň vymožena prostřednictvím exekuce a následně bylo zjištěno, že byla stanovena nesprávně, vzniká nárok na dvojnásobný úrok, v rozsudku č.j. 9 Afs 68/2020-37 zdůraznil, že i částečné vymožení nesprávně stanovené daně zakládá nárok na zvýšený úrok, neboť správce daně zasáhl do vlastnického práva daňového subjektu nad rámec oprávněného postupu, a v rozsudku č.j. 4 Afs 58/2018-45 konstatoval, že dvojnásobný úrok slouží jako sankce vůči státu za neoprávněné jednání správce daně a není pouhou kompenzací časové hodnoty peněz, ale trestá protiprávní zásah do majetkové sféry daňového subjektu.

4. Žalobkyně dále uvedla, že zvýšený úrok není jen kompenzací časové hodnoty peněz, ale plní sankční funkci vůči státu za protiprávní jednání správce daně. Správce daně nemůže svévolně rozhodnout o nepřiznání dvojnásobného úroku, pokud byly splněny zákonné podmínky. Žalobkyně měla oprávněné očekávání, že žalovaný bude postupovat podle platné právní úpravy a přizná dvojnásobný úrok. Odlišný postup žalovaného zakládá nejistotu v právním prostředí a narušuje důvěru daňových subjektů v předvídatelnost rozhodování finančních úřadů. Pokud žalovaný nesprávně stanovil úrok pouze v základní výši, jedná se o nepřípustný zásah do práv daňového subjektu. Postup žalovaného je v rozporu se zákonem, judikaturou i principy ochrany práv daňových subjektů. Proto je namístě požadovat opravu výpočtu úroku a přiznání úroku ve dvojnásobné výši, jak stanoví zákon. Důvody, na jejichž základě se žalobkyně svých zákonných nároků [domáhá], jsou podrobně uvedeny v uplatněných námitkách proti rozhodnutím žalovaného ve formě vydaných vyrozumění, v nichž jsou uvedeny i procesní důvody, o které žalobkyně opírá svůj právní názor, že exekuční řízení defacto skončilo až faktickým vrácením veškerých exekučně získaných prostředků v plné výši, což koneckonců potvrdilo i samotné Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 10. 8. 2020, č.j. 30340/20/5100-41453-711400, kterým bylo rozhodnuto o námitce a daňovému subjektu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, a to za období od uhrazení částky až do jejího vrácení. Z odůvodnění

tohoto rozhodnutí (zejména odst. 16) se podává, že „*pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně, zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně.*“.

5. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný v rámci svého rozhodnutí přiznal žalobkyni úrok ve dvojnásobné výši, přičemž jako poslední den úročení stanovil datum 20. 5. 2018. Současně uvedl, že po tomto datu již úrok nevzniká s odkazem na § 168 odst. 4 daňového řádu, neboť se daň stala splatnou. Tento závěr vycházel z tehdejší procesní situace, která se však zásadně změnila rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022, kterým byly zrušeny dodatečné platební výměry žalobkyně a odvolací řízení bylo zastaveno. Současně byly další dva dodatečné platební výměry upraveny tak, že došlo ke změně hodnot výpočtu doměřené daně, přičemž výše doměřené daně i souvisejícího penále byla dle § 251 daňového řádu snížena. V důsledku tohoto rozhodnutí bylo období od 26. 5. 2015 do 20. 5. 2018 úročeno ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Naopak období od 21. 5. 2018 do skutečného vrácení zadržovaných prostředků již žalovaný neúročil ve dvojnásobné výši, přestože procesně došlo pouze k prodloužení konce úročení až do dne faktického vrácení daňového přeplatku. Tento procesní fakt a argument žalovaný odmítl, a to i v rámci rozhodnutí o námitkách a setrvává na svém právním názoru, že řízení, které by bylo možno označit za exekuční, skončilo dnem 20. 5. 2018. Žalovaný byl přitom povinen úročit i období od 21. 5. 2018 do 30. 9. 2022 ve dvojnásobné výši, neboť neexistuje žádný právní či judikatorní argument, který by ospravedlňoval odlišný přístup k těmto dvěma obdobím. Odvolací finanční ředitelství samo pro období od 26. 5. 2015 do 20. 5. 2018 aplikovalo dvojnásobnou výši úroku, přičemž z hlediska právní kvalifikace, faktické a procesní situace není rozdíl mezi touto fází a obdobím následujícím po 20. 5. 2018. Nerespektováním tohoto principu se žalovaný dopustil pochybení, neboť nevzal v úvahu změnu procesní situace způsobenou rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022, č.j. 34170/22/5300-22442-706033, které zrušilo a z části změnilo dodatečné platební výměry žalovaného ze dne 24. 2. 2017, č.j. 153567/17/2407-50521-404729, č.j. 153663/17/2407-50521-404729 a č.j. 53667/17/2407-50521-404729, a zároveň nepřiznal žalobkyni odpovídající úrok ve dvojnásobné výši, což odporuje principům právní jistoty a rovnosti před zákonem.

6. Žalobkyně dále namítala, že napadeným rozhodnutím, kterým byla zamítnuta její námitka proti neoprávněnému jednání správce daně a proti nepřipsání úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, došlo k přímému zásahu do jejích práv. Žalovaný svým postupem porušil povinnost jednat v souladu se zásadami daňového řízení, zejména zásadou zákonnosti a zásadou ochrany práv daňového subjektu. Neoprávněným jednáním správce daně došlo k protiprávnímu zadržování finančních prostředků žalobkyně, přičemž vzniklý úrok z tohoto jednání je zákonnou kompenzací újmy způsobené nesprávným úředním postupem. Nepřipsáním úroku z nesprávně stanovené daně žalovaný dále porušil kogentní § 254 daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt nárok na úrok v odpovídající výši. Judikatura správních soudů opakovaně potvrdila, že úrok z nesprávně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

stanovené daně vzniká ex lege a správce daně jej nemůže svévolně odepřít či nezákonně krátit.

7. Dle žalobkyně žalovaný nesl odpovědnost nejen za nesprávné stanovení daňové povinnosti, ale rovněž za následné kroky, kdy vydával různá rozhodnutí a stanoviska, jimiž odůvodňoval legálnost svých procesních kroků ve snaze nevrátit žalobkyni jí náležející přeplatky. Dopouštěl se tak zásadního pochybení při vypořádání vzniklé situace, která byla důsledkem rozhodnutí soudů a Odvolacího finančního ředitelství (viz např. rozhodnutí o námitce ze dne 17. 9. 2019 pod [č.j.] 860948/19/2407-50521-402678 proti postupu správce daně nebo rozhodnutí proti nečinnosti SD z důvodu nepředepsání úroku ve prospěch ODÚ ze dne 17. 8. 2023 pod č.j. 730313/23/2407-50521-402678 a další). Ačkoliv daňový řád ve svém § 251 odst. 3, ve vazbě na § 155b odst. 5 a § 24 odst. 3 ve znění platném do 31. 12. 2020 jednoznačně stanoví povinnost správce daně vrátit přeplatek i bez žádosti daňového subjektu ve stanovené lhůtě, žalovaný tuto povinnost ignoroval a nepostupoval v souladu se zákonem. Namísto řádného vrácení přeplatku ve lhůtě žalovaný:

   - nečinně vyčkával a nepřijal žádné kroky k navrácení neoprávněně zadržených finančních prostředků daňovému subjektu, a to i přesto, že žalobkyně opakovaně žádala o vrácení přeplatku

   - vydal rozhodnutí, jímž odmítl nárok žalobkyně na úrok, ačkoli zákonná úprava i dosavadní judikatura správnosti tohoto nároku žalobkyně nasvědčovaly

   - místo toho, aby přeplatky vrátil, vydal další zajišťovací příkazy, aby mohl i nadále a procesně zdůvodnitelně neoprávněně zadržovat prostředky žalobkyně

   - převáděl prostředky z osobního daňového účtu na svůj interní účet správce, a to tak, aby tyto prostředky na portálu Moje daně nebyly vykazovány jako prostředky vratitelné

   - nedostál své zákonné povinnosti, čímž nejen porušil princip právní jistoty, ale také poškodil žalobkyni tím, že jí byla odpírána kompenzace za neoprávněně držené finanční prostředky.

8. Žalovaný zjednal nápravu až po vydání rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 6. 2024. Z dosavadního procesního chování žalobkyně lze usuzovat, že bez zásahu soudu by žalovaný i nadále setrvával v nezákonné pozici. Takový postup žalovaného nejen zpochybňuje jeho procesní korektnost a odpovědnost vůči daňovým subjektům, ale rovněž potvrzuje, že úroky, které měly být přiznány za zadržení daňového přeplatku, jsou důsledkem jeho vlastního pochybení, nikoliv pouhé procesní okolnosti. Tento přístup žalovaného tak nelze označit jinak než jako vědomé a úmyslné nerespektování závazných rozhodnutí a zákonných pravidel, které mělo za následek nepřiměřené prodlení ve vrácení prostředků daňovému subjektu, což je dalším důvodem pro přiznání úroku v plné (dvojnásobné) zákonné výši.

9. Žalobkyně dále uvedla, že vzájemná souvislost mezi vydáním zajišťovacích příkazů a následným převedením stejné částky mimo dispozici žalobkyně je zřejmá a není třeba ji zvlášť odůvodňovat. Procesní postup žalovaného, tedy vydání zajišťovacích příkazů, jednoznačně směřoval k jedinému cíli – částku ve výši 7 151 616 Kč dostat z majetkové sféry žalobkyně tak, aby nemohla být tomuto subjektu vrácena. Samotné rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které zrušilo předmětné zajišťovací příkazy, označilo i

Odvolací finanční ředitelství za účelové. Tento postup je nutno považovat za nezákonné jednání žalovaného, které nejenže popírá zásady spravedlivého daňového řízení, ale je v přímém rozporu s právními principy ochrany vlastnictví a legitimního očekávání. Přitom již dřívější rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdila nesprávnost a nezákonnost takového postupu žalovaného, kdy například v rozhodnutí č.j. 30340/20/5100-41453-711400 ze dne 10. 8. 2020 je v čl. 29 odůvodnění konstatováno: „*Vzhledem k výše uvedenému je dle odvolacího orgánu nepochybné, že částka ve výši 5.954.018,- Kč byla správcem daně od odvolatele získána v rámci probíhající daňové exekuce. Odvolateli je tak nutné přisvědčit v tom, že ačkoli předmětnou částku uhradil sám, učinil tak pod tlakem probíhající zajišťovací daňové exekuce. S ohledem na následné zrušení zajišťovacích příkazů lze mít ovšem za to, že popsané vymáhání je nutné považovat za neoprávněné ve smyslu § 245 odst. 2 daňového řádu. V tomto ohledu pak odvolací orgán musel přihlédnout k tomu, že pro uplatnění § 245 odst. 2 daňového řádu není nutné, aby byla úročená částka přímo získána skrze provedené daňové exekuce, tedy např. zpeněžením exekvovaných věcí nebo připsáním pohledávky z konkrétního účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb, ale postačí, pokud je tato částka uhrazena v průběhu správcem daně prováděného vymáhání, přičemž exekuční řízení se následně ukáže jako neoprávněné. Tyto podmínky byly v daném případě naplněny, pročež odvolateli v souladu s § 245 odst. 2 daňového řádu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně...*“ a dále v článku 21 téhož rozhodnutí se uvádí: „*Z výše uvedeného tedy vyplývá, že jediným faktickým účelem vydání zajišťovacích příkazů v daném případě bylo to, aby správce daně nemusel odvolateli vracet zmíněný vratitelný přeplatek.*“

10. Žalobkyně uzavřela, že žalovaný zvolil nesprávný procesní postup, postup byl nezákonný. Ačkoli formálně nezahájil exekuční řízení, faktický dopad jeho jednání byl totožný – žalobkyně byla zbavena jakékoli dispozice se svým majetkem a nemohla s finančními prostředky nijak nakládat, a to až do doby jejich plného a faktického vrácení na účet žalobkyně. Tento postup představuje zásah do majetkových práv žalobkyně, který je v rozporu se zásadami spravedlivého daňového řízení a právní jistoty.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že k otázce dvojnásobného úroku především odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Závěr správce daně o tom, že daňovému subjektu náleží úrok v základní výši, je podepřen jak daňovým řádem, tak judikaturou Nejvyššího správního soudu, relevantními skutkovými okolnostmi a souvisejícími rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství. Žalovaný nerozporuje obecné právní závěry žalobkyně ohledně vzniku a nároku na dvojnásobné úročení, stejně jako závěry ohledně kompenzačního účelu tohoto vyššího než základního úroku. Neztotožňuje se však s tím, že by na nyní řešenou situaci byly aplikovatelné závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 299/2015-61 ze dne 10. 11. 2016, neboť toto rozhodnutí bylo vydáno na zcela jinou skutkovou situaci (daňová exekuce + nucený, byť soukromoprávní, prodej nemovitých věcí předem zatížených zástavním právem). V tomto rozsudku se soud rovněž zabýval okamžiky a způsoby (dle tehdejší právní úpravy) exekučního řízení, stejně jako se tomu v napadeném rozhodnutí věnoval správce daně, na čemž demonstroval, od kdy do kdy bylo exekuční řízení u daňového subjektu vedeno. I Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí zdůrazňuje, že „*[46] ... si plně uvědomuje všechny důsledky výše uvedeného výkladu, s ohledem na skutkovou situaci v dané*

konkrétní věci a stávající znění právní úpravy však nemohl postupovat jinak“. Zbylé dva odkazované rozsudky žalobkyně nebyly žalovaným dohledány, a proto se k těmto zde nemůže samostatně vyjádřit.

12. Za klíčový v tomto případě žalovaný považuje rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 155/2019-40 ze dne 15. 12. 2020, který se zabývá otázkou období, za které má náležet tzv. dvojnásobný úrok dle § 254 daňového řádu. Na uvedený rozsudek byl daňový subjekt v rámci napadeného rozhodnutí upozorněn, přičemž mu k tomuto byl doplněn i výklad vlivu předmětného rozsudku na správní praxi v rámci finanční správy (viz str. 5 a 6 napadeného rozhodnutí). Nelze se tak ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že měla (má nyní, v době podání námitky, potažmo žaloby) oprávněné očekávání na dvojnásobný úrok. Žalobkyně byla v tomto směru v napadeném rozhodnutí rovněž upozorněna na to, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 30340/20, na které je (bylo) z její strany (hojně) odkazováno, bylo vydáno dne 10. 8. 2020 za staré metodické úpravy, a to ještě před vydáním shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu (viz str. 5 napadeného rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že se podstata a princip dvojnásobného úroku za dobu probíhající daňové exekuce novelou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 nezměnila, jsou dle žalovaného v něm vyzdvihnuté závěry Nejvyššího správního soudu (daňový řád ve starém znění) plně aplikovatelné i nyní za aktuálního znění daňového řádu.

13. Žalovaný dále uvedl, že s předchozím bodem pak kruciálně souvisí závěr žalobkyně, že „*2.6. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10.08.20203 ... daňovému subjektu přiznán úrok z neoprávněného jednání... § 254 odst. 1 a 2 ... od uhrazení částky až do jejího vrácení... 2.7. ... poslední den úročení ... 20. 5. 2018 ... po tomto datu již úrok nevzniká ... § 168 odst. 4 daňového řádu ... se daň stala splatnou. ... tehdejší procesní situace se však zásadně změnila rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022 ... procesně došlo k prodloužení konce úročení... 2.8. povinen úročit ... od 21.05.2018 do 30.09.2022 ve dvojnásobné výši...*“. Žalovaný se s tímto závěrem neztotožňuje, neboť jak již uvedl v napadeném rozhodnutí (poslední odstavec na str. 5), v daném případě hraje roli zcela jiná procesní situace, a to ta, že došlo k zákonem předvídanému zániku původně vydaných zajišťovacích příkazů (v daném řízení stěžejní exekuční tituly). Na tuto významnou okolnost upozornilo i samo Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí č.j. 30340/20, když uvedlo: „*[31]... Poslední den úročení připadá na 20.05.2018, kdy nabyly právní moci dodatečné platební výměry, ... doměřil daň ... za příslušná zdaňovací období... Za období následující po pravomocném stanovení daně ... úrok nevzniká, neboť ... se v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu stala splatnou samotná daň.*“ Pokud žalobkyně tvrdí, že v průběhu času došlo ke změně/zrušení této předtím již splatné daně (viz rozhodnutí č.j. 34170/22), nemůže to mít žádného vlivu na výši úrokové sazby úroku hrazeného daňovému subjektu. Rovněž je nutno zdůraznit, že již zmíněné zajišťovací příkazy z roku 2015, které byly exekučním titulem, byly zrušeny, přičemž z rozhodnutí č.j. 34170/22 se zdůrazňuje: „*[54]...zajišťovací příkazy na dani z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období září 2012, prosinec 2012, leden 2013 až březen 2013, což bylo potvrzeno rozsudkem NSS č. j. 7 Afs 194/2016-30 ze dne 16. 12. 2016. Ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu se účinky zajišťovacího příkazu konzumují stanovením daně. S ohledem na skutečnost, že byly zajišťovací příkazy za posuzovaná zdaňovací období zrušeny ještě před pravomocným stanovením daně, odvolací orgán mění údaj v části týkající se placení daně u dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období prosinec 2012 a leden 2013, a to tak, že stanovuje splatnost doměřené daně dle § 143 odst. 5 daňového řádu.*“ Současně je dle žalovaného nutné upozornit, že v daném případě byla celá zajištěná

daň na základě zajišťovacích příkazů z roku 2015 uhrazena (celková výše 5 954 018 Kč), a to výlučně formou daňové exekuce (pozn. za toto již byl daňový subjekt reparován dvojnásobným úrokem stanoveným za úrokové období dle tehdejší metodické úpravy reflektující jistou nedostatečnost právní úpravy). Nikdy tak nedošlo v souladu s § 169 daňového řádu ke změně exekučního titulu rozhodnutím, které by se vydávalo z důvodu, že by nebyla celá zajištěná daň uhrazena a nabyly by právní moci následně vydané platební výměry. Daňový řád (staré i aktuální znění) v § 254 přesně konkrétně nestanoví, od kdy do kdy se tento úrok počítá, je uvedeno toliko „*za dobu*“ a „*po dobu*“ (pozn. není tedy přesně a jednoznačně zákonem stanoveno úrokové období). Tuto mezeru v právu však dotvořila judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně počínaje shora uvedeným rozsudkem ze dne 15. 12. 2020, na který Nejvyšší správní soud shodně navázal rozsudkem č.j. 4 Afs 42/2023-41 ze dne 9. 5. 2023, dle kterého: „*[34] V odst. 2 je upravena situace, kdy bylo na daňovém subjektu neoprávněně vymáháno, přičemž úrok daňovému subjektu náleží za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. … Počátek období, za které náleží úrok dle odst. 2, je určen zahájením exekuce a jeho konec ukončením exekuce, např. jejím provedením či zastavením (viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, č.j. 3 Afs 155/2019-40).*“ Žalovaný odmítá žalobkyní uváděná tvrzení a požadavek na vyplacení dvojnásobného úroku, neboť tento požadavek za daných skutkových okolností nemá oporu v zákoně a ani v odkazované judikatuře. Jak již bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí, vydané zajišťovací příkazy z roku 2015 nelze dávat na roveň exekučnímu řízení zahájenému na jejich podkladě. K tomuto pro úplnost žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 351/2020-32 ze dne 20. 10. 2022: „*[19] Rozdíl mezi § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že podle odst. 1 je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací, zatímco podle odst. 2 jde o postih v rovině platební (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61…). …přesnější bylo říci, že § 254 odst. 1 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně v rovině nalézací (pokud navíc daňový subjekt daň „dobrovolně“ uhradí), zatímco § 254 odst. 2 daňového řádu postihuje negativní jednání správce daně zpravidla v rovině nalézací (pokud správce daně vydal, jako zde, příslušný exekuční titul) a k tomu ještě v rovině platební (pokud daňový subjekt daň „dobrovolně“ neuhradí, správce daně přistoupí k realizaci exekuce a určitou částku vymůže).*“

14. Dále se žalovaný vyjádřil k procesům předcházejícím předepsání a vyplacení úroku. Zdůraznil, že tato argumentace a skutkové okolnosti s ní související nemají žádný vliv na danou situaci (sporná otázka dvojnásobného úročení). Rozhodně tak žalovaný odmítá závěr žalobkyně: „*3.4. … přístup žalovaného …vědomé a úmyslné nerespektování závazných rozhodnutí a zákonných pravidel, … následek nepřiměřené prodlení ve vráceni prostředků daňovému subjektu, což je dalším důvodem pro přiznání úroku v plné (dvojnásobné) zákonné výši.*“ Popsané důvody obecně nejsou podřaditelné pod žádnou ze zákonných situací, se kterou daňový řád spojuje tzv. dvojnásobné úročení. Klíčová je však v tomto směru ta okolnost, že v návaznosti na nastalou situaci (prodlení s vyplacením hlavního úroku) byla daňovému subjektu přiznána reparace ve formě tzv. druhého a třetího úroku (viz vyrozumění č.j. 654467/24/2407-50521-403501 ze dne 11. 9. 2024), a to na podkladě stále se vyvíjející judikatury Nejvyššího správního soudu. Nadto se dle žalovaného nelze ztotožnit s tím, že správce daně po celou bobu zadržoval vratitelné přeplatky, které měl (musel ze zákona) vrátit, ale místo toho vydal zajišťovací příkazy z roku 2021. Navíc dle žalobkyně převody mezi druhy příjmu daňového subjektu měly být činěny za účelem zamezení vykazování finančních prostředků jako vratitelného přeplatku. Již Odvolací

finanční ředitelství v rozhodnutí č.j. 24383/21, kterým zrušilo zajišťovací příkazy z roku 2021, zdůraznilo, že správce daně sice neměl tyto zajišťovací příkazy vydat (nutno dodat, že daňový subjekt na podkladě nic neuhradil), nicméně musel v souladu s daňovým řádem postupovat dle § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu - takový vratitelný přeplatek se ze zákona nevrací z konkrétního důvodu, tj. žádosti daňového subjektu nemohlo být vyhověno. Převody, které byly s těmito skutečnostmi spojeny, byly činěny s ohledem na zabezpečení řádné evidence dle § 149 a § 150 daňového řádu, tedy souladně s vývojem procesních úkonů (podkladových rozhodnutí). Cílem zcela jistě nebylo jakéhokoliv zakrývání před daňovým subjektem, což lze demonstrovat i tím, že po zrušení zajišťovacích příkazu z roku 2021 došlo k převodu zpět na druh příjmu 70 (a i z tohoto mu přeplatek nebyl vrácen). Kompenzace za dobu, za kterou byl správce daně v prodlení s vyplacením úroku dle § 254 daňového řádu (staré i aktuální znění; viz vyrozumění), byla daňovému subjektu následně vyplacena očekávaným způsobem, přičemž i tato jím je sporována v rámci samotného řízení o námitce dle § 159 daňového řádu. Žalovaný upozornil, že v tomto případě byla daňovému subjektu prodloužena lhůta pro odstranění vad námitky do doby pravomocného rozhodnutí v této souzené věci (tzv. druhý a třetí úrok jsou stanoveny z úroku prvního, o jehož výši je mezi žalobkyní a žalovaným sporu). Žalobkyně v tomto směru operuje konkrétně rozhodnutím o námitce č.j. 860948/19/2407-50521-402678 ze dne 17. 9. 2019, které bylo změněno rozhodnutím č.j. 30340/20. A dále rozhodnutím o námitce č.j. 730313/23/2407-50521-402678 ze dne 17. 8. 2023, které bylo zrušeno krajským soudem (č.j. 77 Af 12/2023-61 ze dne 12. 6. 2024). Jak již vyplývá z dosavadního průběhu jednotlivých řízení, v obou případech již byl daňový subjekt zákonným a očekávaným způsobem reparován. Žalovaný nadto akcentuje, že s předpisem a vrácením úroku dle § 254 daňového řádu (staré i aktuální znění) za období od 21. 5. 2018 do 30. 9. 2022 (viz vyrozumění) vyčkával ze závažných důvodů vyplývajících z aktuálního vývoje situace, kdy v době před vydáním rozhodnutí o námitce č.j. 730313/23/2407-50521-402678 ze dne 17. 8. 2023 (pozn. vydáno ve lhůtě dle Pokynu č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní) vydal Nejvyšší správní soud rozsudek č.j. 3 Afs 80/2021-41 ze dne 10. 8. 2023, kterým zrušil rozhodnutí krajského soudu č.j. 30 Af 36/2018-80 ze dne 16. 12. 2020, na podkladě kterého Odvolací finanční ředitelství vydalo pro daňový subjekt klíčové rozhodnutí č.j. 34170/22 s následující výhradou: *„[83] ... odvolací orgán ... je sice zrušujícím rozsudkem vázán, avšak jeho závěry nadále zpochybňuje prostřednictvím kasační stížnosti, o které nebylo ... dosud rozhodnuto. Zrušující rozsudek je tak pravomocný a tudíž závazný pro odvolací orgán...*“. Na podporu zamítavého postoje správce daně bylo ve zmíněném rozhodnutí odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 249/2017-66 ze dne 18. 7. 2019, s tím, že je možné v daném případě i očekávat, že rozhodnutí č.j. 34170/22 pozbyde dle § 124a daňového řádu účinnosti (pak by daňový subjekt od počátku neměl nárok na žádný úrok, naopak by musel vrátit zpět doměřenou daň včetně příslušenství).

15. Žalovaný se dále zabýval otázkou vlivu (zcela jiných) zajišťovacích příkazů, přičemž uvedl, že žalobkyně (jistým způsobem zmatečně) doplňuje informace z řízení ve věci zajišťovacích příkazů z roku 2021, které ale nemají žádnou vazbu na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 30340/20 a ani nesouvisí (nenavazují) s zajišťovacími příkazy z roku 2015. Dle žalovaného je pak koncipován bod 4.2. žaloby účelově, neboť text zde citovaný je uvozen způsobem, že celý vyplývá z rozhodnutí č.j. 30340/20, což není pravdou. Z tohoto rozhodnutí je řádně citován pouze pod 29. Následně citovaný bod

21. *(„dále v článku 21 téhož rozhodnutí...“)* je z rozhodnutí č.j. 24383/21. V tomto žalobkyní zastřeném rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je totiž dále uvedeno: „*[22] Správce daně proto již za stávající situace nemohl vyhovět žádosti odvolatele o vrácení předmětného vratitelného přeplatku. Vydání zajišťovacích příkazů za účelem zachování dispozice správce daně s tímto vratitelným přeplatkem proto představuje nadbytečný úkon.*“ Nelze se tak ztotožnit s tím, že by Odvolací finanční ředitelství označilo jednání správce daně za účelové. Dále se s odkazem do rozhodnutí č.j. 24383/21 zdůrazňuje, že vydané zajišťovací příkazy z roku 2015 a ty z roku 2021 mezi s sebou vzájemně nesouvisí, neboť: „*[30] Odvolateli nelze přisvědčit v tom, že by odvoláním napadená rozhodnutí byla totožná se zajišťovacími příkazy vydanými správcem daně v roce 2015. Ty byly totiž vydány v průběhu daňové kontroly k zajištěni dosud nestanovené daně, přičemž skutkové okolnosti včetně majetkové situace odvolatele byly v rozhodující míře odlišné.*“ K závěrečnému bodu žaloby žalovaný dodal, že uvedené nemá oporu v daňového řádu ani judikatuře, a v podrobnostech odkázal na str. 8 napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný uzavřel, že zcela a v plném rozsahu žalobu odmítá a i nadále zastává názor, že daňovému subjektu předepsal úrok dle § 254 daňového řádu (dle starého i aktuálního znění) zcela legitimně v základní výši a nepřísluší mu výše dvojnásobná, a že setrvává na závěrech popsaných v napadeném rozhodnutí.

IV.

Doplnění vyjádření žalovaného

17. Žalovaný podáním ze dne 13. 6. 2025 doplnil své vyjádření. Uvedl, že dne 29. 5. 2025 mu byl postoupen na vědomí od Odvolacího finančního ředitelství rozsudek krajského soudu sp.zn. 30 Af 36/2018-140 ze dne 28. 2. 2025 (dále jen „*klíčový rozsudek*“), kterým byla zamítnuta žaloba daňového subjektu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 22164/18/5300-22442-711492 ze dne 15. 5. 2018, kterým byla změněna rozhodnutí správce daně ze dne 24. 2. 2017, č.j. 153567/17/2407-50521-404729, č.j. 153650/17/2407-50521-404729, č.j. 153651/17/2407-50521-404729, č.j. 153663/17/2407-50521-404729 a č.j. 153667/17/2407-50521-404729 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“), tak, že byl změněn výrok o splatnosti daně, přičemž ve zbytku zůstaly dodatečné platební výměry nezměněny. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září a prosince roku 2012 a zdaňovací období leden - březen roku 2013 v souhrnné výši 7 151 616 Kč a byla jí uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v souhrnné výši 1 430 321 Kč. Klíčový rozsudek nabyl právní moci dne 29. 5. 2025. Z jeho bodu 79. („*79. Shrnuto, krajský soud ve spojení se závěry vyjevenými v rozsudku NSS shledal závěry správců daně obou stupňů za správné a přesvědčivě odůvodněné. Na základě toho proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.*“) je jednoznačné, že správce daně daň a penále v dodatečných platebních výměrech stanovil daňovému subjektu zcela správně a odůvodněně, tedy i zákonně.

18. Žalovaný dále citoval § 124a daňového řádu (dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu) a zdůraznil, že úrok dle § 254 daňového řádu vyplatil výlučně z důvodu v té době existujícího

a pravomocného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 34170/22/5300-22442-706033 ze dne 15. 9. 2022, prostřednictvím kterého byly některé dodatečné platební výměry zrušeny, některé změněny. Toto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství však nyní pozbylo účinnosti, a to s ohledem na nabytí právní moci klíčového rozsudku.

19. Na základě nastanuvšího skutkového stavu žalovaný akcentoval, že daňový subjekt již nemá žádný právní nárok na úrok hrazený správcem daně (§ 254 daňového řádu), nota bene na úrok ve dvojnásobné výši (pozn. předmět tohoto řízení). Stejně jako nemá nárok na tzv. druhý a třetí úrok vypočtený z úroku prvního, který mu byl taktéž separátně vyplacen a jehož výši rovněž zpochybňuje v rámci samostatného řízení o námitce (k tomu v podrobnostech bod 26. prvního vyjádření žalovaného). Na základě toto bude nyní správce daně ve sféře správy daní činit zcela očekávatelné a legitimní kroky k tomu, aby daňový subjekt nyní neoprávněně drženou částku ve výši 5 108 771 Kč (první úrok dle § 254 daňového řádu) a ve výši 1 394 920 Kč (souhrnně druhý a třetí úrok) vrátil.

20. S ohledem na výše popsané žalovaný zcela a v plném rozsahu žalobu odmítá, přičemž nyní na rozdíl od svého prvního vyjádření modifikuje ve vztahu k podané žalobě svůj závěr. V době vydání předmětných vyrozumění o úroku (viz bod 13.5. prvního vyjádření), resp. rozhodnutí o námitce bylo rozhodováno dle tehdejšího skutkového stavu a za existence a účinnosti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 34170/22/5300-22442-706033 ze dne 15. 9. 2022, tj. daňovému subjektu byl přiznán úrok dle § 254 daňového řádu v základní výši. Žalovaný zastává názor, že za skutkových okolností existujících v době vydání rozhodnutí o námitce majících jednoznačnou oporu v postoupeném spisu daňovému subjektu nevznikl nárok na tento úrok ve dvojnásobné výši z důvodu neoprávněné daňové exekuce. V návaznosti na následně nastalé skutečnosti bezprostředně související a ovlivňující ve své podstatě i meritum tohoto sporu, vyvolané klíčovým rozsudkem, je však naprosto zřejmé, že daňový subjekt nemá nárok na žádný úrok, byť u něj tento nárok dočasně vzniknul. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítnul, čímž bude potvrzeno rozhodnutí o námitce. Následné kroky ve vztahu k daňovému subjektu a jeho platebním povinnostem pak budou realizovány z dispozice správce daně.

V.

Posouzení věci soudem

21. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání a ve věci bylo lze rozhodnout jen na základě listinných důkazů, k nimž měli účastníci možnost se vyjádřit nebo které jsou jim známy, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s.ř.s.*“) o věci samé bez jednání.

22. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

23. Podle první části § 254 odst. 2 daňového řádu (znění do 31. 12. 2020) v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

24. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu (znění od 1. 1. 2021) se výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.

25. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu, dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.

B.

26. Mezi účastníky bylo sporné, zda žalobkyně měla nárok na úrok ve dvojnásobné výši jen do 20. 5. 2018, tj. do nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, nebo až do vrácení finančních prostředků v důsledku následného zrušení dodatečných platebních výměrů.

27. Z citovaných ustanovení § 254 daňového řádu vyplývá, že dvojnásobný úrok daňovému subjektu náleží pouze po dobu „*vedení exekučního řízení*“.

28. Pro posouzení věci tedy bylo podstatné určit okamžik, kdy skončilo exekuční řízení vedené na základě předmětných zajišťovacích příkazů. Zde je podstatné ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu, na základě kterého dne 20. 5. 2018, tj. právní mocí dodatečných platebních výměrů, došlo k zániku účinnosti předmětných zajišťovacích příkazů. Tímto dnem došlo k ukončení „*vedení exekučního řízení*“. Zajištěná částka byla převedena na úhradu pravomocně vyměřené daně.

29. Po 20. 5. 2018 již finanční prostředky nebyly zadržovány v příčinné souvislosti se zajišťovacími příkazy, nýbrž v příčinné souvislosti s pravomocnými dodatečnými platebními výměry.

30. Na tomto stavu nic nezměnilo ani pozdější zrušení dodatečných platebních výměrů. Období do 20. 5. 2018 bylo stále období „*vedení exekučního řízení*“, období po tomto dni obdobím, kdy byly předmětné finanční prostředky v držení správce daně nikoli na základě „*vedení exekučního řízení*“, nýbrž na základě původně pravomocných dodatečných platebních výměrů. Na tomto závěru nic nemění ani případný nezákonný postup správních orgánů při „*vracení přeplatku*“, neboť postup při vracení přeplatku není „*vedením exekučního řízení*“.

31. Žalobkyni tedy úrok ve dvojnásobné výši náležel pouze do 20. 5. 2018.

VI.

Rozhodnutí soudu

32. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

33. Soud nerozhodl na základě dalších důkazů, neboť toho nebylo třeba k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Náklady řízení

34. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. března 2026

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.