



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Ondřeje Bartoše a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Ostravské opravny a strojírny, s. r. o.**, se sídlem Na Valše 237/21, Ostrava, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2024, č. j. 2323023/24/3201-51521-809837, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2026, č. j. 22 Af 25/2024 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud (NSS) v této věci řešil otázku výše úroku z nesprávně stanovené daně. Mezi stranami byl spor o to, zda měl žalovaný použít § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), podle něhož se výše úroku z nesprávně stanovené daně zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení. V této souvislosti se NSS zabýval tím, zda zřízení zástavního práva k obchodnímu závodu žalobkyně má být považováno za „vedení exekučního řízení“ ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu.

[2] Žalovaný zahájil u žalobkyně v průběhu let 2016–2019 postupně daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 2014/2015, 2015/2016, 2011/2012 a 2012/2013. Rozhodnutími ze dne 22. 6. 2020 žalovaný doměřil žalobkyni DPPO za zdaňovací období 2011/2012 a za zdaňovací období 2012/2013. Žalovaný dále rozhodnutími ze dne 17. 9. 2021 a ze dne 21. 9. 2021 zřídil zástavní právo k obchodnímu závodu žalobkyně, resp. k jejím movitým věcem. Žalobkyně doměřenou daň uhradila dne 27. 9. 2021. Současně se proti doměření daně bránila odvoláními a správními žalobami. Krajský soud v Ostravě rozsudky ze dne 28. 7. 2023 č. j. 22 Af 48/2021 - 175, a ze dne 28. 7. 2023 č. j. 22 Af 47/2021 - 145, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále „OFŘ“) ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného na DPPO za zdaňovací období 2012/2013. OFŘ poté rozhodnutím ze dne 21. 11. 2023 zrušilo dodatečný platební výměr ze dne 22. 6. 2020 za zdaňovací období 2012/2013 jako nezákonný a řízení zastavilo.

[3] Žalobkyně se za zdaňovací období 2012/2013 domáhala přiznání úroku z nesprávně stanovené daně. Dne 15. 2. 2024 ji žalovaný vyrozuměl o předpisu úroku ve výši 7 510 297 Kč na osobní daňový účet. Proti tomu žalobkyně podala námitky, v nichž se domáhala aplikace § 254 odst. 5 d. ř., tedy přiznání úroku z nesprávně stanovené daně ve dvojnásobné výši. Námitky zamítl žalovaný rozhodnutím napadeným žalobou.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Ten ji napadeným rozsudkem zamítl. Vyšel z výkladu pojmu „exekuční řízení“ v rozsudku NSS ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, č. 3434/2016 Sb. NSS, *J. J. I.* Zde se NSS zabýval právní úpravou účinnou do 31. 12. 2020; krajský soud ovšem dospěl k závěru, že lze výklad použít i za současné právní úpravy, neboť § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020, a aktuálně účinné znění § 254 odst. 5 d. ř., jsou obdobná. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v případě úroku z nesprávně stanovené daně je třeba rozlišovat mezi postihem jednání správce daně v rovině nalézací a v rovině platební. Daňový řád pak jednoznačně stanoví, které řízení z množiny „platebních“ řízení lze subsumovat pod skutkovou podstatu, zakládající nárok na úrok ve dvojnásobné výši.

[5] Použil-li zákonodárce v § 254 odst. 2 d. ř. (ve znění účinném do 31. 12. 2020) obrat „bylo vymáháno“, není pochyb o tom, že se skutková podstata týká pouze řízení vymáhacího. To má přitom svá zákonem daná pravidla a postupy, které nelze bez zákonné opory vztahovat i na ostatní případy, byť by se vázaly k rovině platební a měly pocitově i fakticky pro daňový subjekt obdobné dopady jako „nucený“ výkon rozhodnutí. Krajský soud z toho analogicky dovodil, že je-li v aktuálně účinném znění § 254 odst. 5 d. ř. použito obratu „bylo vedeno exekuční řízení“, je aplikace tohoto ustanovení možná pouze v případech, kdy exekuční řízení fakticky procesně proběhlo. Tak tomu v posuzované věci nesporně nebylo. Krajský soud tak žalobkyni nepřisvědčil v tom, že není rozdíl, jestli správce daně vymůže úhradu daňovou exekucí, nebo tím, že zřídí zástavní právo k majetku daňového subjektu. Podle krajského soudu navíc předpokladem pro zahájení exekučního řízení je existence exekučního titulu, jímž zástavní právo není. Zástavní právo není ani prostředkem vymáhání nedoplatků správcem daně.

[6] Krajský soud odmítl aplikovat závěry rozsudku rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, č. 1982/2010 Sb. NSS, *J. D.*, kde kasační soud vyslovil,

pokračování

že rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, konkrétně exekučnímu příkazu. Podle názoru krajského soudu „povaha blízká“ k aplikaci § 254 odst. 5 d. ř. nepostačuje. Za nepřiléhavý považoval krajský soud také rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 61, č. 3515/2017 Sb. NSS, *K. H.*, neboť ten se týkal skutkově odlišné situace, kdy s daňovým subjektem exekuční řízení vedeno bylo, byť se netýkalo nemovitostí, k nimž bylo zřízeno správcovské zástavní právo. V této věci správce daně vydal exekuční příkazy na přikázání pohledávek z účtů, a protože na nich neměl daňový subjekt dostatečné prostředky, za účelem úhrady dlužné daně prodal nemovitosti zatížené správcovským zástavním právem. Za této situace NSS vyslovil, že daňovému subjektu náleží nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši, bez ohledu na to, že přímo na prodej nemovitostí nebyl vydán exekuční příkaz. Rovněž v žalobkyní odkazovaném rozsudku ze dne 30. 5. 2022, č. j. 4 Afs 406/2021 - 44, *Bohemia Trade*, šlo o situaci, kdy daňový subjekt byl v přímé souvislosti s nesprávně stanovenou daní poškozen exekucí.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla předně jeho nepřezkoumatelnost; krajský soud podle stěžovatelky opomenul vypořádat dvě žalobní námítky. První byl stěžovatelčin odkaz na § 170a odst. 1 d. ř., podle něhož může správce daně vykonat zástavní právo podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Žalovaný tak mohl zpeněžit zástavu (obchodní závod) přímo, aniž by formálně vydával exekuční příkaz. Proto je třeba posoudit postup správce daně materiálně jako vedení exekuce. Na to krajský soud nereagoval. Druhou takovou námitkou byl stěžovatelčin odkaz na § 175 odst. 1 d. ř.; podle něj má správce daně na výběr, zda bude úkony k výběru daňového nedoplatku činit ve vlastní režii, nebo zda tím pověří soudního exekutora. Pokud by zvolil druhou cestu, soudní exekutor by stejně jako správce daně mohl zřídit zástavní právo k obchodnímu závodu stěžovatelky, a jednalo by se nepochybně o exekuční řízení; hypotéza § 254 odst. 5 d. ř. by byla naplněna. Fakticky stejný výsledek (stejný zásah do práv stěžovatelky) by tak vedl k rozdílným závěrům ve vztahu k aplikaci § 254 odst. 5 d. ř. Tím se krajský soud vůbec nezabýval.

[8] Dále stěžovatelka nesouhlasila s tím, jak krajský soud posoudil (ne)splnění podmínek § 254 odst. 5 d. ř. Tyto podmínky – zejména sousloví „vedeno exekuční řízení“ – je třeba dle stěžovatelky vykládat materiálně, tedy nikoli striktně jen jako úkony formálně zahájeného exekučního řízení. Stěžovatelka se dovolávala závěrů rozsudku NSS ve věci *K. H.*, podle něhož zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví daňového subjektu je značným zásahem do jeho právní sféry a je třeba je považovat za *vymáhání daňové povinnosti*. Odkázala také na závěry rozsudku NSS ve věci *Bohemia Trade*, podle něhož pojem „neoprávněné vymáhání“ je třeba chápat v širším smyslu než jen v případě zrušení exekučního příkazu soudem. Argumentace krajského soudu opřená o gramatický výklad § 254 odst. 5 d. ř. nemůže obstát. Je třeba přihlídnout ke skutečné povaze úkonů správce daně, neboť materiálně se jednalo o výkon rozhodnutí. Konečně pak stěžovatelka poukázala na závěry rozsudku rozšířeného senátu ve věci *J. D.*, podle nichž rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci

exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. Podle stěžovatelky se krajský soud mýlí, dovozuje-li, že pro aplikaci § 254 odst. 5 d. ř. musí být formálně zahájeno vymáhací řízení.

[9] Stěžovatelka dále namítala, že doměrky daně uhradila dne 27. 9. 2021, tedy bezprostředně poté, co žalovaný zřídil zástavní právo k jejímu obchodnímu závodu. Časová souvislost je tak zřejmá – šlo o přímou reakci na postup žalovaného, který byl podle stěžovatelky „nátlakem“ k úhradě doměrků. Současně šlo o zásadní zásah do vlastnického práva a podnikatelské činnosti stěžovatelky. Ta byla omezena v dalším rozvoji podnikání a poškodilo ji to v obchodním styku. Pokud by stěžovatelka doměrky neuhradila, hrozilo, že žalovaný přistoupí k prodeji zástavy, což by mělo pro stěžovatelku zcela likvidační důsledky. Jednalo se o situaci srovnatelnou s exekucí; proto je třeba postup žalovaného považovat za faktické vedení exekuce.

[10] Podle stěžovatelky je smyslem § 254 odst. 5 d. ř. kompenzace negativních důsledků neoprávněně vynucené úhrady daně (rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 - 47, *SLOT Group*, nebo ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, *J. J. II*). Zřízení zástavního práva je svou povahou exekučním úkonem, a to bez ohledu na to, že formálně nebyl vydán exekuční příkaz. I občanský soudní řád považuje zřízení zástavního práva za způsob výkonu rozhodnutí. Úhrada daně stěžovatelkou nebyla dobrovolná. Hypotéza § 254 odst. 5 d. ř. tak byla naplněna.

[11] Odkaz krajského soudu na rozsudek NSS *J. J. I* je nepřipadný. Uvedená věc se týkala nesrovnatelné situace, kdy byl daňovému subjektu zabaven přeplatek na dani. Intenzita zásahu do práv daňového subjektu byla nesrovnatelně méně intenzivní, než zřízení zástavního práva k celému obchodnímu závodu stěžovatelky. Krajský soud také nesprávně argumentoval tím, že zřízení zástavního práva není exekučním titulem; zcela pominul, že základem neoprávněného jednání žalovaného byly dodatečné platební výměry, které exekučními tituly jsou.

[12] Výklad § 254 odst. 5 d. ř. přijatý krajským soudem podle stěžovatelky nemůže obstát. Při prodeji zastavené věci by totiž daňový subjekt neměl nárok na kompenzaci v podobě dvojnásobného úroku nikdy, a to jen z důvodu, že správce daně formálně exekuci nezahájil. Zužující výklad daného ustanovení je tak neudržitelný a popírá jeho smysl. Podle stěžovatelky je naopak třeba vykládat je materiálně tak, že nárok na dvojnásobný úrok vzniká tehdy, činí-li správce daně úkony, které mají fakticky exekuční povahu, tj. směřují k nucenému uspokojení daňové pohledávky. Je přitom zřejmé, že žalovaný zřídil zástavní právo k majetku stěžovatelky proto, že chtěl usilovat o zpeněžení zástavy. Šlo tak o materiální vedení exekuce.

[13] Stěžovatelka poukázala na to, že NSS v rozsudku *K. H.* dovodil, že v případě zřízení zástavního práva k zajištění platebního výměru, který byl posléze zrušen, náleží daňovému subjektu právo na dvojnásobný úrok. To platí i v případě, že nebyl vydán exekuční příkaz. I subsidiárně aplikovatelný zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, považuje zřízení (soudcovského) zástavního práva za výkon rozhodnutí. Není tak důvod považovat správcovské zástavní právo pouze za zajišťovací institut. Jeho smyslem je nepochybně i vyvinout tlak na daňového dlužníka k úhradě pohledávky. Také judikatura Nejvyššího soudu považovala soudcovské zástavní právo za způsob výkonu rozhodnutí, a to i v době,

pokračování

kdy právní úprava výslovně tento institut mezi způsoby výkonu rozhodnutí neřadila (rozsudek NS ze dne 27. 5. 2010, sp. zn. 20 Cdo 2270/2008).

[14] Podle stěžovatelky je nesprávný předpoklad krajského soudu, že závěry NSS ve věci *J. D.* nelze na danou věc použít, protože „blízká povaha“ k aplikaci § 254 odst. 5 d. ř. nedostačuje. Ve věci *K. H.* totiž NSS dovodil důvod pro uplatnění dvojnásobného úroku z prodlení právě z této „blízké povahy“ k civilistické exekuci.

[15] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu, jehož rozsudek považoval za přezkoumatelný. Podle žalovaného nelze § 254 odst. 5 d. ř. vykládat extenzivně; jeho doslovný výklad odpovídá také jeho smyslu. Zákodárce pravidlo pro zvýšení úroku z nesprávně stanovené daně váže záměrně na exekuční řízení a nikoli na jiné, mírnější nástroje směřující k úhradě daně. Procesní aspekt spočívající ve vedení exekučního řízení je pro použití § 254 odst. 5 d. ř. rozhodující. Naopak není relevantní povaha úkonů správce daně nebo jejich dopad do sféry daňového subjektu. Takto formalisticky stanovené pravidlo zabezpečuje, že podmínky pro výpočet úroku jsou jednoznačné, bez nutnosti složitého dokazování či výkladu neurčitých právních pojmů. Výklad zastávaný stěžovatelkou by naopak vedl k tomu, že by správce daně musel v každém případě posuzovat, zda jeho úkony měly faktickou exekuční povahu. To by kladlo na správce daně nepřiměřené nároky a narušovalo by to právní jistotu.

[16] Úrok z nesprávně stanovené daně představuje paušalizovanou náhradu škody za nesprávně stanovenou daň. Účelem § 254 odst. 5 d. ř. je zajistit jasná, předvídatelná a plošně aplikovatelná pravidla kompenzace v nejčastějších typových situacích nezákonného rozhodnutí. Pokud by správce daně měl v každém případě posuzovat povahu zásahu do práv daňového subjektu, fakticky by se tím dostával do pozice orgánu posuzujícího vznik a rozsah újmy v režimu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

[17] V souladu s § 254 odst. 5 d. ř. vzniká nárok na dvojnásobný úrok pouze v důsledku daňové exekuce či exekuce provedené soudním exekutorem. Daňová exekuce je přitom převládajícím nástrojem; v jejím rámci vystupuje správce daně současně v postavení věřitele i exekutora. Toto specifikum významně limituje subsidiární použitelnost občanského soudního řádu, jíž se stěžovatelka dovolává. Koncepce správcovského zástavního práva umožňuje správci daně před zahájením exekučního řízení motivovat daňový subjekt k dobrovolnému plnění; tento institut plní převážně preventivní a zajišťovací funkci, aniž by zakládal nátlak odpovídající exekuci. Nelze jej proto považovat za „skrytou exekuci“. Rozdílné právní důsledky spojené se zřízením zástavního práva podle občanského soudního řádu a podle daňového řádu jsou odůvodněné odlišnou systematikou obou úprav i odlišnou funkcí v procesu vymáhání pohledávky. Soudcovské zástavní právo se zřizuje již v rámci zahájeného exekučního řízení, tedy ve fázi, kdy dlužníkovi již byl poskytnut prostor pro dobrovolné splnění povinnosti. Správcovské zástavní právo naopak tomuto stádiu předchází a naopak vytváří prostor pro dobrovolnou úhradu pohledávky. Pokud správce daně přistoupí k vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, je evidentní, že prostředky směřující k dobrovolnému splnění povinnosti selhaly. Na následné úkony se tak bude pohlížet jako na exekuční řízení ve smyslu § 254 odst. 5 d. ř. Nejde tedy o neodůvodněnou

nerovnost, ale o racionálně odůvodněné rozlišení mezi dobrovolným plněním a nuceným vymáháním.

[18] Ani v případě zpeněžení zástavy nelze dovozovat neodůvodněnou nerovnost ve vztahu k exekuci. Rozhodující není výsledek (zatížení majetku a jeho zpeněžení), ale právní titul a procesní režim, který k němu vede. Správcovské zástavní právo může sice vést ke zpeněžení, ale stále se jedná o realizaci zajištění daňového dluhu, ne o výkon rozhodnutí nebo exekuci.

[19] **Stěžovatelka v replice** v reakci na vyjádření žalovaného v podstatě zopakovala svou kasační argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná; není však důvodná.

[21] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Stěžovatelka vytýkala krajskému soudu jednak to, že se nevypořádal s odkazem na § 170a odst. 1 d. ř., podle něhož může správce daně vykonat zástavní právo podle občanského zákoníku, z čehož stěžovatelka dovozovala, že postup správce daně je třeba hodnotit jako materiální vedení exekuce. Druhou námitkou, s níž se podle stěžovatelky krajský soud nevypořádal, byl odkaz na § 175 odst. 1 d. ř., které stanoví, jakými způsoby může správce daně vymáhat daňové nedoplatky; stěžovatelka argumentovala tím, že pokud by správce daně vymáhal nedoplatek prostřednictvím soudního exekutora a ten zřídil exekutorské zástavní právo, nastala by podobná situace, jen by se jednalo o exekuční řízení a stěžovatelce by nárok podle § 254 odst. 5 d. ř. vznikl.

[22] NSS však napadený rozsudek nepřezkoumatelným neshledal. Podle ustálené judikatury je krajský soud povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu přitom nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (viz rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, a ze dne 12. 3. 2024, č. j. 4 Afs 119/2022-47, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 5. 2026, sp. zn. I. ÚS 1901/25, bod 42).

[23] Veškeré dílčí námitky, na něž stěžovatelka v napadeném rozsudku nenalezla výslovnou odpověď, jsou rozvinutím její základní argumentace směřující k tomu, že na pojem „vedeno exekuční řízení“ je třeba nahlížet materiálně (a zohlednit při tom reálné dopady do stěžovatelčiných práv), a nikoli formálně ve smyslu procesním. Krajský soud však již tento základní předpoklad odmítl; s odkazem na rozsudek NSS *J. J. I* se přiklonil k formálně-procesnímu výkladu pojmu (bod 31 napadeného rozsudku); vzhledem ke skutečnosti, že exekuční řízení vůči stěžovatelce zahájeno nebylo, neshledal pro použití § 254 odst. 5 d. ř. podmínky. Subsumpce správcovského zástavního práva pod pojem „vedeno exekuční řízení“ by podle krajského soudu byla nepřípustně extenzivním výkladem, byť jeho zřízení mohlo mít pro stěžovatelku pocitově i fakticky obdobný dopad jako nucený výkon rozhodnutí (body 30, 37 napadeného rozsudku). Krajský soud tedy uznal, že zřízení zástavního práva (a *implicite* jeho případná realizace) může mít pro stěžovatelku obdobný dopad jako exekuce, navzdory tomu však odmítl zřízení

pokračování

zástavního práva pod pojem „vedeno exekuční řízení“ zahrnout, neboť pro to neshledal zákonnou oporu. Tím, že krajský soud s přezkoumatelnými důvody odmítl materiální výklad pojmu „vedeno exekuční řízení“ nastolený stěžovatelkou, nemusel se již výslovně zabývat dílčími argumenty, které stěžovatelka na podporu svého výkladu přednesla.

[24] V posuzované věci byl spor o to, zda stěžovatelce náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 5 d. ř. na základě skutečnosti, že k jejímu obchodnímu závodu zřídil žalovaný zástavní právo. Stěžovatelka to považuje za materiální *exekuční řízení* ve smyslu § 254 odst. 5 d. ř. Nemá však pravdu.

[25] Podle § 254 odst. 1 d. ř. náleží daňovému subjektu úrok z nesprávně stanovené daně, jehož základem je *a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.*

[26] Podle § 254 odst. 2 d. ř. úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po *a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení, b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*

[27] Podle § 254 odst. 4 d. ř. *výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.*

[28] Podle § 254 odst. 5 d. ř. *výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.*

[29] Otázka podmínek vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši byla již judikaturou kasačního soudu řešena. Je pravdou, že tato judikatura se vztahovala k právní úpravě účinné do 31. 12. 2020, tedy před účinností novelizačního zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tato dřívější právní úprava byla následující.

[30] Podle § 254 odst. 1 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu 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, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[31] Podle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, 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; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.*

[32] Podle důvodové zprávy k daňovému řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020 náleží tomu, vůči němuž *byla vedena neoprávněná exekuce*. Jde o sankci, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl, nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor). Účelem je zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva v důsledku vymáhání.

[33] K účelu § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 NSS uvedl, že zvýšený úrok je sankcí pro správce daně za neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti a současně kompenzací pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně (rozsudek NSS ve věci *K. H.*, bod 27). Chráněný zásah do vlastnického práva představuje zahájení exekučního řízení, po němž je vlastnické právo daňového subjektu významně omezeno, a to ve větší míře, než když daňová exekuce neprobíhá a daňový subjekt plní svoji daňovou povinnost dobrovolně (rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 - 40, *Českomoravská olejářská I*, bod 25).

[34] Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, vyplývá, že dvojnásobný úrok náleží daňovému subjektu v případě, kdy nesprávně stanovená daň, popřípadě částka uhrazená na základě nezákonného či nicotného zajišťovacího příkazu, bude nedobrovolně uhrazena prostřednictvím daňové exekuce nebo vymáhání realizovaného soudním exekutorem. Je třeba rozlišovat, zda daňový subjekt v souladu se zásadou presumpce správnosti a zákonnosti individuálního správního aktu nezákonně stanovenou částku dobrovolně uhradí (v tom případě výše úroku odpovídá výši úroku z prodlení), anebo *zda je k její úhradě donucen exekucí* (v tom případě je výše úroku dvojnásobná). Doba, po kterou se aplikuje zvýšená sazba, odpovídá době exekučního řízení překrývající se s dobou vzniku úroku podle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu. Počátek nastane okamžikem inkasa nedoplatku cestou exekuce a konec odpovídá skončení daňové exekuce, resp. exekučního řízení vedeného soudním exekutorem. Samotné zadržení vymožených finančních prostředků po skončení exekuce se úročí již standardní výší. Případnou škodu převyšující tento způsob její paušální náhrady je pak možné řešit prostřednictvím náhrady škody.

[35] Byť tedy předchozí znění daňového řádu používalo pojem „vymáháno“ a nyní účinné znění pracuje s pojmem „vedeno exekuční řízení“, teleologickým výkladem lze podle NSS dospět k závěru, že hypotéza právní normy je obsahově shodná, jako v případě nyní účinné úpravy, byť je v ní odlišně gramaticky vyjádřena. Účelem jak předchozí, tak nynější úpravy je zavést sankci pro správce daně, který v platební fázi daňového řízení neoprávněně přistoupil k nucenému vymáhání prostřednictvím exekuce, ať už ji provádí

pokračování

sám, nebo prostřednictvím soudního exekutora. Takový způsob nuceného vymáhání představuje intenzivnější zásah do práv daňového subjektu než situace, kdy daňový subjekt daň uhradí dobrovolně, byť na základě nezákonného doměření. Proto je za něj správce daně sankcionován dvojnásobným úrokem z neoprávněného jednání. Jak úrok v základní výši, tak úrok ve výši dvojnásobné současně představuje paušalizovanou náhradu škody případně vzniklé daňovému subjektu. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. je současně patrné, že zákonodárce si byl vědom toho, že ani dvojnásobný úrok nemusí eventuálně škodu vzniklou daňovému subjektu plně pokrýt; zbytek případného nároku má být řešen prostřednictvím institutu náhrady škody (shodně srov. také rozsudek ze dne 30. 4. 2024, č. j. 8 Afs 245/2023 - 78, *Tabák Plus*, bod 25).

[36] Z totožného smyslu a účelu dřívější a nyníjší právní úpravy pro posuzovanou věc vyplývá, že závěry judikatury NSS, vztahující se k dřívější právní úpravě, lze plně použít na nyní řešenou věc.

[37] NSS již dříve dovodil, že § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 upravuje nejen výši úrokové sazby, ale též úrokové období, neboť daňovému subjektu náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně *vedeného exekučního řízení* – tedy od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 d. ř., po celou dobu tohoto řízení, až do jeho pravomocného skončení. To je podle NSS zcela v souladu s účelem právní normy (paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (rozsudky NSS ve věcech *J. J. II* nebo *Českomoravská olejářská I*, body 22 a 24).

[38] NSS také dovodil, že byť pojem „neoprávněně vedené exekuční řízení“ může zahrnovat i prodej majetku tzv. z volné ruky (kde striktně vzato nejde o prodej v rámci daňové exekuce), podmínkou vždy je, aby exekuční řízení bylo dříve zahájeno (rozsudek NSS *Českomoravská olejářská I*, bod 28). Tak tomu bylo i ve věci *K. H.*, již se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává. Ve věci *K. H.* bylo proti daňovému subjektu formálně vedeno exekuční řízení a spor byl pouze o to, co bylo jeho předmětem. Konkrétně šlo o situaci, kdy správce daně v rámci zahájené exekuce vydal exekuční příkazy na přikázání pohledávky z bankovního účtu a současně zřídil zástavní práva na nemovitosti ve vlastnictví daňového subjektu (ty však nebyly postiženy exekučními příkazy). Daňový subjekt pak nemovitosti prodával sice z volné ruky, ale v době, kdy proti němu byla vedena exekuce. Za této situace podle kasačního soudu daňovému subjektu svědčí právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši. Podobně i v rozsudku ze dne 16. 12. 2016, č. j. 8 Afs 91/2015 - 32, *R. K.*, NSS shodně hodnotil prodej z volné ruky se souhlasem exekutora, pokud tento prodej sloužil „primárně k vymožení dlužné částky“. Obdobná situace pak nastala i ve stěžovatelkou odkazované věci *Bohemia Trade*, kde také byla proti daňovému subjektu zahájena daňová exekuce (rozsudek *Bohemia Trade*, bod 15).

[39] Z dosud citované judikatury tak vyplývá, že pro vznik práva na úrok ve dvojnásobné sazbě podle § 254 odst. 2 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020, resp. podle § 254 odst. 5 d. ř. v aktuálním znění, je rozhodující, zda bylo proti daňovému subjektu formálně zahájeno exekuční řízení. Podporují to i závěry další judikatury NSS, která se zabývala časovým ohraničením doby, za níž daňovému subjektu náleží právo na úrok ve zvýšené sazbě. Takto

NSS dovedl, že období, za něž daňovému subjektu toto právo náleží, končí nejpozději se skončením neoprávněně vedené exekuce, a to i v případě, že daňový subjekt i po skončení exekuce nemůže s finančními prostředky nakládat. Za toto období po (formálním) skončení exekučního řízení náleží daňovému subjektu nárok v základní, nezvýšené sazbě. Podle kasačního soudu je nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Vyšší úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu však lze přiznat pouze do skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení. Zásah do práv daňového subjektu po skončení exekuce je již srovnatelný se zásahem do práv v případě dobrovolné úhrady daně (rozsudek NSS *Tabák Plus*, body 23 a 24).

[40] Již dříve také NSS shledal, že doslovný gramatický výklad pojmu „vymáháno“ – ve smyslu formálně vedeného exekučního řízení – není formalistický a nepomíjí důsledky nezákonné exekuce, rozlišuje však míru intenzity zásahu do majetkových práv daňového subjektu po dobu vedení exekučního řízení. Při výkladu § 254 odst. 2 daňového řádu nelze pomíjet, že toto ustanovení neupravuje jen zvláštní sazbu (ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě), ale též úrokové období, neboť daňovému subjektu náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 d. ř. po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2025, č. j. 6 Afs 119/2024 - 40, *PT Energetická*, bod 33). Právě privilegovaná (dvojnásobná) sazba úroku podle § 254 odst. 2 d. ř. ukazuje, že zákonodárce si byl vědom citelnější újmy způsobené daňovému subjektu omezeními, která s sebou nutně přináší exekuční řízení (rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020 - 34, *Českomoravská olejářská II*, bod 29).

[41] NSS tedy shodně s krajským soudem i dosavadní judikaturou (vztahující se k dříve účinné právní úpravě) vykládá pojem „vedeno exekuční řízení“ ve smyslu „formálně-procesním“. Aby daňovému subjektu vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 5 d. ř.), musí být proti němu formálně zahájeno exekuční (vymáhací) řízení. Zřízení správcovského zástavního práva tímto vedením exekučního řízení není, a to bez ohledu na to, že svou povahou (zejména ve smyslu faktických dopadů do práv daňového subjektu) může být blízké úkonům prováděným v rámci exekuce (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2023, 8 Afs 186/2023 - 48, *R. B.*, body 21 až 24). Neobstojí ani argument časové souvislosti úhrady doměrků, které stěžovatelka uhradila bezprostředně poté, co žalovaný zástavní právo k jejímu obchodnímu závodu zřídil. Není pochyb o tom, že tak stěžovatelka učinila v reakci na postup žalovaného, který označila za „nátlak“. Tento „tlak“, který může být sekundárním důsledkem zřízení správcovského zástavního práva, není nijak v rozporu s jeho primárně zajišťovací funkcí. Podstatné je, že se jedná o „tlak“ (či spíše „motivaci“, jak to nazývá žalovaný) k zatím ještě *dobrovolné* úhradě daňové povinnosti. Chybí zde prvek nucené úhrady, charakteristický pro daňovou exekuci. Z tohoto hlediska jde tedy o méně invazivní zásah do práv daňového subjektu, a to navzdory tomu, že nelze zpochybnit, že správce daně byl hypoteticky oprávněn přistoupit k prodeji zástavy tzv. z volné ruky podle občanského zákoníku. Tato realizace je ale až sekundárním důsledkem zřízení zástavního práva; při ní ustupuje do pozadí jeho zajišťovací funkce a naopak do popředí vstupuje funkce uhrazovací.

pokračování

[42] K realizaci prodeje zástavy však žalovaný v posuzované věci nepřistoupil. Správcovské zástavní právo tak plnilo výlučně zajišťovací funkci. I po zřízení zástavního práva zůstal stěžovateli otevřen prostor pro dobrovolnou úhradu daňové povinnosti. Tento postup správce daně, ve kterém ještě chybí prvek donucení, se zákonodárce rozhodl dvojnásobnou sazbou úroku z neoprávněného jednání nesankcionovat, a pro tyto případy ponechal úrok ve standardní výši. O tom, nakolik se správcovské zástavní právo svými dopady materiálně blíží daňové exekuci, a jaké to případně má důsledky pro úročení neoprávněného jednání správce daně, by bylo smysluplné vést polemiku v případě, že by žalovaný přistoupil k samotné realizaci zástavního práva; tato situace ale v posuzované věci nenastala.

[43] Na závěr je třeba uvést, že pro úhradu případně vzniklé škody (včetně újmy na pověsti v obchodních vztazích apod.), přesahující úrok z neoprávněného jednání správce daně (ať již ve standardní nebo dvojnásobné výši) zůstává daňovému subjektu zachována možnost domáhat se jí podle úpravy odpovědnosti státu za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem. Bylo by tomu tak i ve stěžovatelkou nastíněné situaci, kdy by – bez zahájeného exekučního řízení – správce daně přistoupil k prodeji zástavy podle pravidel občanského zákoníku. Ostatně ani v případě přiznaných úroků ve dvojnásobné výši nelze vyloučit situace, kdy takto přiznané úroky nebudou ani zdaleka pokrývat skutečnou škodu, která daňovému subjektu v důsledku neoprávněně vedené daňové exekuce vznikla, stejně jako situaci opačnou, kdy tyto úroky budou skutečnou škodu převyšovat. Přiznání dvojnásobného úroku zkrátka může v individuálních případech vést k nespravedlivým důsledkům. Ty však mohou být zhojeny dalšími postupy (rozsudek *Tabák Plus*, bod 25).

[44] NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že na posuzovanou věc nelze přenést závěry rozšířeného senátu ve věci *J. D.* Zde se řešila otázka povahy rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva z hlediska toho, zda se jedná o rozhodnutí samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (usnesení rozšířeného senátu *J. D.*, bod 36). Argument, že rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu, zde kasační soud použil právě k podpoře závěru o tom, že se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), které je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Takto vyjádřený závěr nezakládá důvod odchýlit se od „formálně-procesního“ výkladu pojmu „vedeno exekuční řízení“ v § 254 odst. 5 d. ř. směrem k výkladu materiálnímu.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé zákona s. ř. s.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti mu však nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. září 2026

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu