ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **VIA-REK, a.s.**, se sídlem Rájec-Jestřebí, Ol. Blažka 145, zastoupené Mgr. Hanou Krejčíkovou, advokátkou se sídlem Pardubice, náměstí Čs. legií 1114, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2025, č. j. 30 Af 26/2023 - 129,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Vymezení věci

[1] Žalovaný vyrozuměními ze dne 16. 1. 2023, č. j. 28767/23/3006-50521-705262 a č. j. 61063/23/3006-50521-705262, sdělil žalobkyni postupem dle § 254 daňového řádu výši úroku z nesprávně stanovené daně za zdaňovací období srpen a září 2014. Za období od 14. 12. 2019 do 16. 12. 2022 jí přiznal úrok ve výši 2 236 862 Kč za zdaňovací období srpen 2014 a 4 021 086 Kč za zdaňovací období září 2014. Žalovaný následně rozhodnutími ze dne 26. 4. 2023, č. j. 793869/23/3006-50521-705262 a č. j. 803269/23/3006-50521-705262, zamítl námitky žalobkyně proti těmto vyrozuměním.

[2] Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalobami u Krajského soudu v Brně. Krajský soud řízení spojil ke společnému projednání a rozsudkem uvedeným v záhlaví žaloby zamítl.

[3] Žalobkyně byla registrována jako distributor pohonných hmot a poskytla Celnímu úřadu pro Jihomoravský kraj kauci ve výši 20 000 000 Kč. Na její žádost byla registrace distributora zrušena rozhodnutím ze dne 1. 3. 2015, které nabylo právní moci dne 3. 3. 2015. Složená částka se proto podle § 6j odst. 1 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách (dále jen „zákon o pohonných hmotách"), stala přeplatkem. Devadesátidenní lhůta pro jeho vrácení však podle § 6j odst. 2 téhož zákona neběžela po dobu probíhajících daňových řízení. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vedl totiž v té době u žalobkyně daňové kontroly na DPH mimo jiné za zdaňovací období srpen až říjen 2014. V listopadu 2017 celnímu úřadu sdělil, že u kontrol za září a říjen 2014 očekává fiskální efekt přibližně 15 000 000 Kč. Na základě výsledků kontrol správce daně koncem roku 2018 doměřil žalobkyni DPH za srpen 2014 a vyměřil DPH za září a říjen 2014; souhrnná částka bez penále přesáhla 36 000 000 Kč.

[4] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 28. 11. 2019 snížilo DPH za srpen 2014 na 10 838 906 Kč a za září 2014 na 6 029 499 Kč. Za říjen 2014 přiznalo žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 2 369 869 Kč. Náhradní den splatnosti daně za srpen a září 2014 připadl na 13. 12. 2019.

[5] Žalobkyně již dne 28. 8. 2019 dobrovolně uhradila na DPH 16 039 102 Kč. Po skončení odvolacího řízení požádala, aby byly daňové povinnosti uhrazeny z kauce. Správce daně použil část uvedené platby na úhradu penále a zbývající část žalobkyni vrátil. Dne 7. 1. 2020 bylo z kauce převedeno 10 838 906 Kč na úhradu DPH za srpen 2014 a 6 029 499 Kč na úhradu DPH za září 2014; zbývajících 3 131 595 Kč celní úřad žalobkyni vrátil.

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2021, č. j. 30 Af 7/2020 - 123, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2019. Odvolací finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 8. 12. 2022, č. j. 41937/22/5300-21442-711458, změnilo původní rozhodnutí o odvolání a v podstatné části uznalo odpočty uplatněné žalobkyní. Žalovaný poté žalobkyni vrátil zaplacenou daň a přiznal jí úrok z nesprávně stanovené daně od 14. 12. 2019 do 16. 12. 2022. Sporné zůstalo, zda úrok náleží již od 4. 3. 2015, odkdy žalobkyně nemohla s kaucí nakládat.

Napadený rozsudek krajského soudu

[7] Krajský soud vymezil jako spornou otázku, zda lze podle § 254 daňového řádu přiznat žalobkyni úrok také za dobu předcházející splatnosti nesprávně stanovené daně, jestliže byla v této době zadržována kauce, která byla později použita na její úhradu.

[8] Podle krajského soudu právní úprava v obou zněních použitelných na projednávanou věc stanoví počátek úročení jednoznačně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 nemohl úrok vzniknout dříve než dnem následujícím po splatnosti nesprávně stanovené daně; došlo-li k její úhradě později, vznikl až dnem úhrady. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 vzniká úrok dnem následujícím po náhradním dni splatnosti, případně při pozdější úhradě dnem

následujícím po úhradě. Přechodné ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. na tomto pravidle nic nezměnilo. Zákonné vymezení počátku úročení podle krajského soudu tedy neponechává prostor pro výklad, jenž by umožnil přiznat úrok podle § 254 daňového řádu za dobu před splatností daně; právě takovou kompenzaci přitom žalobkyně požadovala. Za období od března 2015 do prosince 2019 ovšem nebyla kauce držena na základě rozhodnutí o stanovení daně, nýbrž v důsledku zákonného stavení lhůty pro její vrácení podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách.

[9] Krajský soud neshledal, že by bylo možné dospět k opačnému výsledku prostřednictvím analogie nebo teleologické redukce. Takový postup by předpokládal existenci zákonodárcem nezamýšlené mezery v právní úpravě. Podle krajského soudu však jednotlivé druhy úroků hrazených správcem daně představují zvláštní, zákonem vymezené způsoby paušalizované náhrady újmy. Skutečnost, že na určitou situaci žádný z nich nedopadá, sama o sobě existenci mezery neprokazuje. Úrok podle § 254 daňového řádu je pouze zvláštním, zjednodušeným prostředkem kompenzace újmy způsobené výkonem veřejné moci. Pokud se jeho zákonné podmínky neuplatní, může se dotčená osoba domáhat náhrady podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Krajský soud v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, podle něhož neexistuje ústavní princip vyžadující, aby byla náhrada škody způsobené veřejnou mocí poskytována automaticky nebo paušálně.

[10] Krajský soud odmítl rovněž použití § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. V rozhodném období nebylo proti žalobkyni vedeno exekuční řízení a kauce nebyla zadržována v rámci vymáhacího postupu. Zákonný důvod jejího nevrácení spočíval ve stavení lhůty podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách.

[11] Zadržování kauce krajský soud nepovažoval ani za situaci srovnatelnou s nezákonným zajišťovacím příkazem. U zajišťovacího příkazu je částka hrazena na základě individuálního správního rozhodnutí, jehož zákonnost lze samostatně přezkoumat. V případě žalobkyně však byla kauce složena již v souvislosti s její registrací a po jejím zrušení byla dále držena na základě zvláštní zákonné úpravy.

[12] Krajský soud nepřisvědčil ani odkazu žalobkyně na judikaturu týkající se úročení zadržovaných nadměrných odpočtů DPH a na unijní právo. Vrácení kauce distributora pohonných hmot podle něj nemá bezprostřední souvislost se systémem výběru DPH a neovlivňuje neutralitu této daně. Samotná skutečnost, že právní úprava kauce sleduje boj proti daňovým únikům, nepostačuje k použití závěrů judikatury Soudního dvora EU (SDEU) týkající se částek vybraných nebo zadržovaných v rozporu s unijním právem.

[13] Při posouzení zákonnosti zadržování kauce krajský soud vyšel také ze svého rozsudku ze dne 29. 11. 2019, č. j. 29 Af 6/2018 - 37, ve věci téže žalobkyně. V něm dospěl k závěru, že daňová kontrola za srpen 2014 byla způsobilá stavět lhůtu pro vrácení kauce a že potenciální daňový nedoplatek nebyl ve zjevném nepoměru k její výši. Pozdější zrušení rozhodnutí o stanovení daně podle krajského soudu neznamená, že se daňové kontroly staly zpětně nezákonnými. Nezákonnost kontroly by mohla plynout například z jejího bezdůvodného zahájení, svévolného vedení nebo nepřiměřených průtahů, nikoli však pouze

z toho, že předpokládané doměření daně nakonec neobstálo. Krajský soud měl za to, že správce daně disponoval konkrétními poznatky, které zahájení a vedení kontrol odůvodňovaly.

[14] Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyni úrok podle § 254 daňového řádu za období od 4. 3. 2015 do 13. 12. 2019 nenáleží. Případnou další újmu způsobenou zadržováním kauce může uplatnit postupem podle zákona č. 82/1998 Sb.

Kasační stížnost

[15] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Stěžovatelka především nesouhlasí se závěrem, že úrok nemůže vzniknout před náhradním dnem splatnosti daně. Zdůrazňuje, že nešlo o dobrovolné předčasné zaplacení daně, ale o autoritativní zadržování částky 20 000 000 Kč za účelem zajištění budoucí daňové povinnosti. Stát podle ní mohl s těmito prostředky po dobu téměř pěti let disponovat, zatímco ona je nemohla používat ke své podnikatelské činnosti.

[17] Dále stěžovatelka zpochybňuje význam rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 6/2018 - 37 pro nyní projednávanou věc. Tento rozsudek podle ní řešil jiný předmět řízení a vycházel ze skutkového stavu, kdy daňové kontroly ještě probíhaly a nebyl znám jejich výsledek. Posuzoval navíc především kontrolu za srpen 2014, nikoli samostatně kontroly za září a říjen 2014. Nelze z něj proto dovodit zákonnost zadržování kauce za celé následné období ani správnost výpočtu nyní požadovaného úroku.

[18] Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně popsal použití kauce na úhradu daně jako vstřícný postup žalovaného. Správce daně byl podle § 154 odst. 4 daňového řádu povinen zohlednit přeplatek evidovaný u jiného správce daně. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 1 Afs 164/2022 - 37, podle něhož je třeba při výpočtu úroku z prodlení ke konkrétní námitce daňového subjektu přihlédnout také k přeplatkům vedeným u jiného správce daně. Použití kauce proto nebylo dobrodiním žalovaného, ale splněním jeho zákonné povinnosti.

[19] Stěžovatelka dále polemizuje se závěrem o jednoznačnosti § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Toto ustanovení podle ní hovořilo o splatnosti daně, nikoli výslovně o jejím náhradním dni splatnosti. Není proto natolik jednoznačné, aby zcela vylučovalo výklad zohledňující dobu, po kterou stát prostředky zadržoval ještě před formálním stanovením a splatností daně.

[20] Podle stěžovatelky obsahuje právní úprava nezamýšlenou mezeru. Zákon o pohonných hmotách sice stanoví podmínky, za nichž lhůta pro vrácení kauce neběží, neupravuje však dostatečně průběžné přezkoumávání důvodnosti jejího dalšího zadržování ani kompenzaci za nepřiměřenou délku tohoto opatření. Správní soudy přitom již v jiných případech pravidla úroků hrazených správcem daně dotvářely, pokud zákonná úprava neodpovídala svému účelu, ústavním požadavkům nebo unijnímu právu. Krajský soud měl

proto podle stěžovatelky tuto mezeru překlenout analogií nebo teleologickým dotvořením práva. Stěžovatelka připodobňuje kauci zejména k zajišťovacímu příkazu. Oba instituty podle ní omezují dispozici s prostředky daňového subjektu, aby zajistily úhradu daně, která má být teprve stanovena. U zajišťovacího příkazu však musí správce daně prokázat dostatečnou pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obavu o její dobytnost, zatímco úprava kauce obdobné záruky výslovně neobsahuje.

[21] Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje také na stanovisko Generálního ředitelství cel, podle něhož měly celní orgány při posuzování proporcionality zadržování kauce zjišťovat pravděpodobnost budoucího stanovení daně a zohlednit majetkovou situaci daňového subjektu. Má za to, že takové posouzení v jejím případě řádně provedeno nebylo. Správce daně podle ní pouze informoval celní úřad o probíhajících řízeních, aniž průběžně hodnotil, zda je další zadržování celé částky 20 000 000 Kč nezbytné a přiměřené.

[22] Na podporu kompenzační funkce úroku stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39. Zdůrazňuje, že její prostředky se nacházely ve sféře státu, stát s nimi mohl disponovat a plynuly mu z nich užitky. Není podle ní přípustné, aby daňovému subjektu vznikala škoda v důsledku dlouhodobého zadržování částky, která mu náležela, aniž by obdržel náhradu odpovídající ceně peněz v čase.

[23] Za přiléhavou na nyní projednávanou věc považuje stěžovatelka i judikaturu týkající se úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 5 Afs 399/2020 - 70. Daňový subjekt je sice povinen po přiměřenou dobu strpět prověřování oprávněnosti svého nároku, po překročení této doby mu však náleží kompenzace. Obdobný princip by měl platit také u dlouhodobě zadržované kauce.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem, že případnou újmu může uplatnit pouze podle zákona č. 82/1998 Sb. Volba procesního prostředku podle ní není pouhou technickou otázkou. V řízení podle uvedeného zákona by musela prokazovat nesprávný úřední postup, vznik a konkrétní výši škody a příčinnou souvislost. Taková cesta je podstatně obtížnější než automatické přiznání úroku v daňovém řízení a může vést k dalším průtahům. V této souvislosti odkazuje zejména na nález Ústavního soudu ze dne 20. 2. 2025, sp. zn. I. ÚS 2293/23. Z něj podle ní plyne povinnost posoudit, zda odkaz na zákon č. 82/1998 Sb. nepředstavuje nepřiměřenou překážku účinné ochrany majetkového nároku a nevede ke zbytečným průtahům. Stěžovatelka se dovolává rovněž zásad právní jistoty, ochrany důvěry v právo a rovného zacházení v obdobných případech.

[25] Významná část kasační argumentace směřuje také proti odmítnutí unijního rozměru věci. Stěžovatelka připouští, že kauce bezprostředně neovlivňuje neutralitu DPH. Podle ní však souvisí s harmonizací spotřebních daní a s unijním rámcem boje proti daňovým podvodům při přeshraničních obchodech s pohonnými hmotami. Má také potenciál ovlivnit plynulost obchodování na vnitřním trhu. S odkazem na rozsudek SDEU ze dne 28. 4. 2022 ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20, *Gräfendorfer*, stěžovatelka dovozuje, že jednotlivec má právo nejen na vrácení částky vybrané v rozporu s unijním právem, ale také na úrok kompenzující dobu, po kterou s ní nemohl disponovat. Krajský soud měl

tyto závěry přiměřeně použít také na kauci, která byla držena k zajištění daní a později použita na úhradu nezákonně stanovené DPH.

[26] Konečně stěžovatelka namítá, že krajský soud překročil rámec žalobních námitek a činil skutkové závěry, které nebyly pro posouzení věci nezbytné. Bez opory v její argumentaci zkoumal, zda se daňové kontroly staly zpětně nezákonnými, a spekuloval o důvodech, pro které Odvolací finanční ředitelství po zrušujícím rozsudku odpočty uznalo. Stěžovatelka se ohrazuje zejména proti úvaze, že daň nakonec nebyla stanovena jen proto, že odvolací orgán z pragmatických důvodů nepokračoval v mezinárodním dožádání. Pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu je podle stěžovatelky rozhodné jen to, že rozhodnutí o stanovení daně byla následně zrušena nebo změněna z důvodu nezákonnosti. Není třeba prokazovat, že nezákonná byla celá předcházející daňová kontrola. Odmítnutím nároku na kompenzaci za dobu před splatností daně krajský soud podle stěžovatelky porušil její právo vlastnit majetek, právo podnikat a právo na účinnou soudní ochranu.

Vyjádření žalovaného

[27] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se se závěrem krajského soudu, že § 254 daňového řádu stanoví počátek úročení jednoznačně a neumožňuje přiznat úrok za období předcházející splatnosti nesprávně stanovené daně. Správce daně podle něj nebyl oprávněn tuto zákonnou hranici prolomit rozšiřujícím výkladem. Podle žalovaného stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádné podstatné nové skutečnosti, nýbrž převážně opakuje žalobní argumentaci a polemizuje se závěry krajského soudu. Krajský soud se všemi rozhodnými námitkami zabýval a přesvědčivě vysvětlil, proč neshledal podmínky pro užití analogie či teleologické redukce.

[28] Žalovaný setrval na stanovisku, že úrok podle § 254 daňového řádu představuje zvláštní paušalizovanou náhradu, jejíž podmínky nelze rozšiřovat pouze proto, že je pro daňový subjekt procesně výhodnější než obecná náhrada škody. Domnívá-li se stěžovatelka, že jí zadržováním kauce vznikla další újma, může ji uplatnit podle zákona č. 82/1998 Sb. Skutečnost, že je tento postup složitější než přiznání úroku v daňovém řízení, nemůže podle žalovaného založit právo na *ad hoc* extenzivní výklad § 254 daňového řádu.

[29] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

[32] Podstatou sporu je, zda stěžovatelce náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive od 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně, také za období od 4. 3. 2015 do 13. 12. 2019. V této době byla u celního úřadu zadržována kauce distributora pohonných

hmot ve výši 20 000 000 Kč, avšak dosud nenastala splatnost daně, k jejíž pozdější úhradě byla část kauce použita. Mezi účastníky není sporné, že rozhodnutí o stanovení DPH za srpen a září 2014 byla následně v příslušném rozsahu změněna pro jejich nezákonnost, a že stěžovatelce z částek použitých na úhradu takto nesprávně stanovené daně náležel úrok za období od 14. 12. 2019 do 16. 12. 2022. Sporný je výlučně počátek úročené doby.

[33] Před samotným vypořádáním jednotlivých námitek je třeba upozornit, že jakkoli stěžovatelka svou argumentaci formálně podřadila rovněž pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., fakticky ve smyslu tohoto ustanovení neargumentuje. Uvedený kasační důvod dopadá na těžké procesní vady zatěžující správní (daňové) řízení, zejména na případy, kdy skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spise nebo je s ním v rozporu, popřípadě bylo-li při jejím zjišťování porušeno procesní pravidlo způsobem, který mohl ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Takové vady však stěžovatelka ve vztahu k daňovému řízení netvrdí. Její výhrady týkající se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, majetkových poměrů a proporcionality dalšího zadržování kauce směřují k právnímu významu těchto okolností a k otázce, zda odůvodňují přiznání úroku podle § 254 daňového řádu také za období před splatností daně. Jejich podstata proto spočívá v tvrzeném nesprávném právním posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud je z tohoto hlediska posoudí v další části rozsudku.

Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[34] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud některé její argumenty pominul a naopak se zabýval otázkami, které v žalobě nevznesla, a činil nepřípadné skutkové úvahy o důvodech vedení daňových kontrol i o postupu finančních orgánů po zrušujícím rozsudku.

[35] Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána zejména tehdy, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval právní argumentaci účastníka za důvodnou a proč jeho námitky pokládal za liché, mylné či vyvrácené; soud nemůže nosnou právní argumentaci žaloby pouze odmítnout, ale musí vysvětlit, v čem její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak podrobně měl soud rozhodnutí odůvodnit. Nezakládá ji každý dílčí nedostatek odůvodnění, nýbrž pouze absence nebo nesrozumitelnost jeho nosných skutkových či právních důvodů (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 7. 11. 2014, č. j. 5 As 64/2014 - 42). Soud zároveň není povinen podrobně reagovat na každý jednotlivý argument; jak vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém*“ (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z https://nalus.usoud.cz). S námitkou nepřezkoumatelnosti je proto třeba zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí krajského soudu se oddaluje konečné rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek výše uvedeným požadavkům vyhovuje. Krajský soud jasně vymezil spornou otázku, uvedl rozhodnou právní úpravu a vysvětlil, proč podle něj nelze přiznat úrok podle § 254 daňového řádu za dobu předcházející splatnosti nesprávně

stanovené daně. Rovněž se zabýval tvrzenou podobností se zajišťovacím příkazem, existencí mezery v právu, námitkami v ústavně právní rovině, unijním právem i možností uplatnit případnou další újmu v režimu zákona č. 82/1998 Sb. Nosné důvody rozhodnutí jsou proto seznatelné a umožňují kasační přezkum. Ostatně, skutečnost, že stěžovatelka s úvahami krajského soudu v kasační stížnosti podrobně polemizuje, svědčí o tom, že důvody rozhodnutí pochopila a že rozsudek věcný přezkum umožňuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 1 As 54/2017 - 38).

[36] Za vadu způsobující nepřezkoumatelnost nelze považovat, že krajský soud nepřesně označil použití kauce za *„vstřícný krok“* žalovaného. Tato otázka se týká mechanismu úhrady již existujícího nedoplatku a výpočtu úroku z prodlení. Nerozhoduje však o sporné otázce, zda úrok hrazený správcem daně podle § 254 daňového řádu mohl vzniknout již v době, kdy rozhodnutí o stanovení daně ještě neexistovalo a daň nebyla splatná. Krajský soud nepřekročil meze žalobních bodů ani tím, že se zabýval zákonností daňových kontrol. Stěžovatelka založila svůj požadavek na tvrzení, že pozdější zrušení rozhodnutí o stanovení daně odhalilo neoprávněnost předchozího zadržování kauce. Krajský soud proto mohl posoudit, zda neúspěšný výsledek doměřovacího řízení zpětně činí nezákonným samotné vedení daňové kontroly a zadržování kauce podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách.

[37] Nejvyšší správní soud sice souhlasí se stěžovatelkou, že některé formulace krajského soudu o *„pragmatickém“* rozhodnutí finančních orgánů neprovádět další mezinárodní dožádání nebyly pro rozhodnutí nezbytné, nicméně ani jejich případná nepřesnost nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku, neboť na nich jeho právní závěr nestojí.

[38] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není. Nejvyšší správní soud se proto zabýval skutkovým a právním posouzením věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Rozhodná právní úprava

[39] 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 nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky uhrazené na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně; došlo-li k úhradě později, ode dne úhrady. Podle § 254 odst. 2 téhož zákona náležel úrok ve dvojnásobné výši za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení.

[40] Od 1. 1. 2021 § 254 odst. 1 daňového řádu vymezuje také částku uhrazenou na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu jako samostatný základ úroku. Podle § 254 odst. 2 písm. a) úrok z nesprávně stanovené daně vzniká dnem následujícím po náhradním dni splatnosti, případně při pozdější úhradě dnem následujícím po úhradě. U nezákonného zajišťovacího příkazu se počátek řídí zvláštním pravidlem v § 254 odst. 2 písm. c). Tato pozdější úprava potvrzuje, že zákon rozlišuje mezi nesprávným stanovením daně, nezákonným zajišťovacím příkazem a dalšími způsoby, jimiž stát drží peněžní prostředky daňového subjektu.

[41] Podle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách se složená kauce po pravomocném zrušení nebo zániku registrace stává přeplatkem distributora. Je-li přeplatek vratitelný, vrátí jej celní úřad do 90 dnů. Podle § 6j odst. 2 však tato lhůta neběží po dobu řízení, jehož výsledkem může být stanovení daně nebo jiného obdobného peněžitého plnění a které bylo zahájeno v zákonem stanovené době.

Námitka nesprávného použití rozsudků č. j. 29 Af 6/2018 - 37 a č. j. 10 Afs 65/2025 - 42

[42] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nepřípadně vycházel z rozsudku č. j. 29 Af 6/2018 - 37, který posuzoval jiný předmět řízení a vycházel ze skutkového stavu existujícího v době, kdy daňové kontroly ještě probíhaly.

[43] Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato výhrada je důvodná pouze potud, že rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 6/2018 - 37 neřešil nárok stěžovatelky na úrok podle § 254 daňového řádu ani zákonnost zadržování kauce za celé následné období. Takový předmět řízení však krajský soud tomuto rozsudku ani nepřisuzoval. Uvedený rozsudek byl vydán rovněž ve věci nynější stěžovatelky a týkal se téže kauce distributora pohonných hmot ve výši 20 000 000 Kč. Krajský soud v něm přezkoumával rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 15. 12. 2017, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí celního úřadu o zamítnutí žádosti stěžovatelky o vrácení kauce. Žalobu zamítl, neboť probíhající daňovou kontrolu DPH za srpen 2014 považoval za řízení způsobilé stavět lhůtu pro její vrácení. Současně dovodil, že takovým řízením může být i řízení zahájené před zrušením registrace a že při posouzení přiměřenosti zadržování kauce je třeba poměřovat výši potenciálního nedoplatku s výší zadržovaných prostředků. V nynější věci krajský soud tyto závěry použil pouze jako východisko pro posouzení povahy daňových řízení a proporcionality zadržované částky.

[44] Význam uvedených závěrů pro pozdější období následně posoudil v jiné věci Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2026, č. j. 10 Afs 65/2025 - 42. Také v této věci šlo o tutéž stěžovatelku, tutéž kauci a tatáž daňová řízení. Odlišný byl pouze uplatněný úrokový titul. Stěžovatelka se vůči celnímu úřadu domáhala úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, zatímco v nynější věci požaduje úrok podle § 254 téhož zákona. Rozsudek č. j. 10 Afs 65/2025 - 42 proto sám neřeší podmínky vzniku úroku podle § 254 daňového řádu, jeho závěry jsou však použitelné na otázky společné oběma řízením, zejména pokud jde o výklad § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách, účelnost vedení daňových řízení a tvrzenou zpětnou nezákonnost zadržování kauce. Nejvyšší správní soud v odst. [17] a [21] až [23] odůvodnění citovaného rozsudku uzavřel, že pro zadržování kauce byla rozhodující možnost budoucího stanovení daně, že daňová řízení nebyla vedena neúčelně a že potenciální výše doměřené daně nebyla ve významném nepoměru ke kauci. Tyto závěry jsou použitelné i v nynější věci. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od nich v rozsahu společných právních a skutkových otázek odchýlit, a proto je přebírá i pro posouzení nynější kasační stížnosti. Samotné podmínky vzniku úroku podle § 254 daňového řádu však posuzuje samostatně (viz níže).

Námitka nesprávného posouzení použití kauce na úhradu daňového nedoplatku

[45] Stěžovatelka dále namítá, že použití kauce na úhradu nedoplatku nebylo dobrodiním žalovaného, nýbrž jeho zákonnou povinností. Odkazuje přitom na § 154 odst. 4 a 5 daňového řádu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 1 Afs 164/2022 - 37, č. 4470/2023 Sb. NSS. Podle citovaného rozsudku je správce daně při výpočtu úroku z prodlení povinen na konkrétní námitku daňového subjektu zohlednit také přeplatek na jiném daňovém účtu vedeném u jiného správce daně. Nejvyšší správní soud v odst. [19] a [22] až [30] zdůraznil spolupráci správců daně a skutečnost, že stát nelze pro tento účel mechanicky dělit podle věcné příslušnosti jednotlivých orgánů.

[46] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné posuzovat, zda následný postup žalovaného představoval vůči stěžovatelce vstřícný krok, nebo zda byl nezbytným důsledkem § 154 odst. 4 a 5 daňového řádu. I kdyby totiž plně přisvědčil stěžovatelce, tato okolnost se týká pouze způsobu vypořádání existujícího přeplatku a výpočtu úroku z prodlení hrazeného daňovým subjektem. Nemá vliv na vznik ani počátek úroku hrazeného správcem daně dle § 254 daňového řádu.

[47] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 164/2022 - 37 ostatně řešil jinou právní otázku, a sice zda musí správce daně při výpočtu úroku z prodlení hrazeného daňovým subjektem zohlednit na jeho konkrétní námitku také přeplatek evidovaný u jiného správce daně. Nejvyšší správní soud odpověděl kladně, nezabýval se však vznikem ani počátkem úročené doby dle § 254 daňového řádu. Z uvedeného rozsudku proto nelze dovodit, že přeplatek vzniklý z kauce představoval již od 4. 3. 2015 úhradu budoucí, tehdy ještě nestanovené a nesplatné daňové povinnosti.

[48] K jinému závěru nevede ani § 154 odst. 5 daňového řádu. Kauce se sice po zrušení registrace stala dne 4. 3. 2015 přeplatkem stěžovatelky podle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách, v té době však dosud nebyla stanovena DPH za srpen a září 2014, a neexistoval proto ani nedoplatek, na jehož úhradu by mohl být tento přeplatek převeden. Daňová povinnost ve výši 10 838 906 Kč za srpen 2014 a 6 029 499 Kč za září 2014 byla pravomocně stanovena až rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2019; náhradní den její splatnosti připadl na 13. 12. 2019. Ustanovení § 154 odst. 5 daňového řádu sice určovalo den úhrady nedoplatku při jeho uhrazení převodem přeplatku, nemohlo však založit právní fikci, že dosud nestanovená daň byla uhrazena již 4. 3. 2015. Jestliže přeplatek existoval dříve než nedoplatek, mohl být za den úhrady považován nejdříve den vzniku nedoplatku, nikoli den, který jeho vzniku předcházel. K faktickému převedení části kauce na úhradu obou daňových povinností došlo dne 7. 1. 2020. Pravidla o použití přeplatku proto nemohou posunout počátek úroku podle § 254 daňového řádu před den následující po náhradním dni splatnosti nesprávně stanovené daně.

[49] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že platbu ze dne 28. 8. 2019 provedla s cílem omezit další vznik úroku z prodlení, nikoli jako uznání správnosti či zákonnosti dosud nepravomocně stanovené daně. Motiv této platby však není pro posuzovanou otázku rozhodný. Nemění právní titul, na jehož základě byla kauce před splatností daně zadržována, ani zákonné pravidlo určující počátek úroku podle § 254 daňového řádu. Případně nepřesné označení následného postupu žalovaného krajským soudem za *„vstřícný“* nemohlo ovlivnit zákonnost jeho závěru.

Námitka nesprávného určení počátku úroku podle § 254 daňového řádu

[50] Další argumentace stěžovatelky směřuje k tomu, že § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 nebyl jednoznačný, neboť hovořil o *dni splatnosti*, nikoli výslovně o *náhradním dni splatnosti*. Domnívá se proto, že zákonné znění umožňuje úrok přiznat již od okamžiku, kdy se kauce stala přeplatkem a stěžovatelka s ní nemohla disponovat.

[51] Ani této námitce nelze přisvědčit. Daňový řád spojoval vznik úroku se zrušením či změnou rozhodnutí o stanovení daně a jeho základ s částkou uhrazenou na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Současně výslovně určoval, že úrok náleží ode dne následujícího po splatnosti nesprávně stanovené daně, případně od její pozdější úhrady. Zákon tedy neumožňoval posunout počátek úročení do období, v němž ještě neexistovalo rozhodnutí o stanovení daně ani splatná daňová povinnost.

[52] Tento závěr odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33 (odst. [25] a [26]) může úrok podle § 254 odst. 1 náležet pouze za období po vydání, respektive doručení rozhodnutí, které bylo následně změněno nebo zrušeno. Úrok kompenzuje nezákonnost vydaného rozhodnutí a její majetkové následky; za dobu před vydáním tohoto rozhodnutí proto nepřichází v úvahu. Nejvyšší správní soud výslovně uzavřel, že názor „[o]*hledně možnosti přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za období před vydáním platebního výměru je proto nesprávný*.“ Nejvyšší správní soud si je vědom, že v nynější věci se splatnost neodvíjí od právní moci platebního výměru, nicméně citovaný rozsudek podporuje zde uvedené úvahy o běhu úrokového období až od splatnosti daně. Také rozsudek tohoto soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023 - 34, potvrzuje, že počátek úroku se odvíjí od splatnosti později zrušených dodatečných platebních výměrů, nikoli od dřívějšího faktického přesunu či blokace peněz. Pozdější zákonné použití přesnějšího pojmu „*náhradní den splatnosti*“ proto nepředstavuje vytvoření nového pravidla, které by nasvědčovalo dřívější mezerovitosti právní úpravy.

[53] V nynější věci byla kauce od března 2015 zadržována na základě § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Nebyla v této době platbou učiněnou na základě později zrušeného rozhodnutí o stanovení daně ani v souvislosti s takovým rozhodnutím. Rozhodnutí o stanovení daně byla vydána až v roce 2018 a po odvolacím řízení nastal náhradní den splatnosti 13. 12. 2019. Přiznal-li žalovaný úrok od 14. 12. 2019, postupoval v souladu s textem i účelem § 254 daňového řádu.

[54] Nadto nelze ztotožňovat okamžik, kdy se kauce po zrušení registrace stala přeplatkem, s okamžikem, kdy měl celní úřad povinnost tento přeplatek vrátit. Ustanovení § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách poskytovalo celnímu úřadu k vrácení vratitelného přeplatku lhůtu 90 dnů. I kdyby tedy její běh nebyl podle odstavce 2 stavěn, mohl celní úřad po tuto dobu kauci nadále zákonně držet. Stěžovatelka proto nemohla již ode dne 4. 3. 2015 legitimně očekávat její bezodkladné vrácení a tento den nelze považovat za počátek prodlení celního úřadu ani za počátek úročení pouze proto, že se kauce tehdy stala přeplatkem. V projednávané věci navíc devadesátidenní lhůta, jak již bylo vyloženo, neběžela.

Námitka existence nepravé mezery v právu

[55] Stěžovatelka v další části kasační stížnosti namítá, že absence výslovného zakotvení úroku za dobu mezi omezením dispozice s kaucí a splatností později zrušené daně představuje nezamýšlenou mezeru v právu. Tu podle ní měl krajský soud překlenout analogií nebo teleologickou redukcí.

[56] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že analogie ani jiné soudcovské dotváření práva nejsou v daňovém právu absolutně vyloučeny. Jejich předpokladem je však existence skutečné, zákonodárcem nezamýšlené mezery a dostatečně srovnatelného zákonného pravidla. Tyto podmínky zde splněny nejsou.

[57] Zákonná úprava rozlišovala několik právních situací. U *kauce* stanovila zvláštní pravidla pro vznik přeplatku a stavení lhůty pro jeho vrácení. U *opožděně vráceného vratitelného přeplatku* upravovala úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. U *nezákonně stanovené a uhrazené daně* upravovala úrok podle § 254 odst. 1 a u *neoprávněné exekuce* jeho zvýšenou sazbu podle § 254 odst. 2. Skutečnost, že zákon nestanovil paušální úrok pro veškeré případy, po které stát na zákonném základě držel peněžní prostředky daňového subjektu, sama o sobě neprokazuje mezeru. Naopak, z této systematiky plyne, že zákonodárce spojil jednotlivé úroky s přesně vymezenými právními skutečnostmi. Rozšíření dosahu § 254 na období před vydáním rozhodnutí o stanovení daně by znamenalo vytvoření nového úroku z kauce, jehož základ, počátek, konec i sazbu zákon výslovně neupravoval.

[58] Ani ústavní pořádek takové doplnění nevyžaduje. Ústavní soud v nálezu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, zejména v odst. [77] až [85] odůvodnění, uvedl, že neexistuje ústavní princip, podle něhož by náhrada újmy způsobené výkonem veřejné moci musela být poskytována automaticky či právě formou paušalizovaného úroku. V odst. [80] výslovně konstatoval: „*Jinak řečeno, neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována ‚automaticky', a to ani tam, kde spočívá jen v ‚ceně peněz v čase'*." Obecným režimem náhrady škody zůstává zákon č. 82/1998 Sb.; zvláštní úrokový mechanismus je zákonnou výjimkou.

[59] Závěr o neexistenci mezery podporuje také již zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 65/2025 - 42. Nejvyšší správní soud v odst. [24] jeho odůvodnění ve vztahu k téže kauci odmítl přenést případnou kompenzaci za tvrzenou nezákonnost daňových řízení do režimu úroku z vratitelného přeplatku. Negativní majetkový dopad zadržování kauce podle něj nemůže sám o sobě změnit podmínky zákonem upraveného úroku.

Námitka analogie kauce se zajišťovacím příkazem a daňovou exekucí

[60] Stěžovatelka kromě toho přirovnává zadržování kauce k zajišťovacímu příkazu. V obou případech podle ní stát omezuje dispozici s peněžními prostředky za účelem zajištění budoucí daňové povinnosti. Nepřiznání stejné kompenzace proto považuje za formalistické a nerovné.

[61] Nejvyšší správní soud připouští, že mezi oběma instituty existuje určitá podobnost z hlediska jejich hospodářských účinků. V obou případech daňový subjekt dočasně nemůže nakládat s prostředky, které mají zajistit případnou budoucí daňovou povinnost. Tato ekonomická podobnost však neznamená právní totožnost obou situací. Zajišťovací příkaz je *individuálním správním aktem* (rozhodnutím), které daňovému subjektu *ukládá povinnost* uhradit částku na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň. Je-li následně zrušen pro nezákonnost, je tím autoritativně odstraněn titul, na jehož základě byla částka uhrazena. Naproti tomu kauce byla složena jako *zákonná podmínka registrace* distributora pohonných hmot a po zrušení registrace byla dále *fakticky* držena na základě zákonného oprávnění přímo plynoucího z § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Pozdější zrušení rozhodnutí o stanovení daně proto samo o sobě neznamená nezákonnost tohoto samostatného zákonného zadržovacího titulu.

[62] Právě pro posouzení, zda lze uvedenou ekonomickou podobnost promítnout také do režimu úroků, poskytuje vodítko judikatura týkající se použití kauce v souvislosti se zajišťovacími příkazy a daňovou exekucí. V rozsudku ze dne 29. 8. 2022, č. j. 8 Afs 272/2020 - 46, Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy byla peněžní kauce převedena od celního úřadu na úhradu později zrušených zajišťovacích příkazů. Správce daně přiznal daňovému subjektu úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu; sporné bylo, zda mu náleží úrok ve dvojnásobné výši podle odstavce 2 téhož ustanovení. Nejvyšší správní soud v odst. [10] až [15] odůvodnění uzavřel, že samotný převod kauce, byť měl pro daňový subjekt obdobné hospodářské důsledky jako nucené odčerpání prostředků, nepředstavoval neoprávněné vymáhání, neboť nebyl vydán exekuční příkaz a daňová exekuce nebyla zahájena. Tento výklad shledal ústavně konformním i Ústavní soud v usnesení ze dne 15. 11. 2022, sp. zn. III. ÚS 2963/22. Uvedená rozhodnutí tak potvrzují, že samotná podobnost hospodářských účinků nepostačuje k podřazení rozdílných právních postupů pod totožný úrokový režim.

[63] Naopak v případech, kdy byla kauce nebo bankovní záruka realizována v průběhu již zahájené daňové exekuce a použita k úhradě exekučně vymáhaného nedoplatku, judikatura připustila zvýšený úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Vyplývá to zejména z rozsudků tohoto soudu ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41, ze dne 7. 11. 2024, č. j. 4 Afs 116/2024 - 42, a ze dne 12. 3. 2026, č. j. 10 Afs 250/2025 - 37. Rozhodující v těchto věcech nebyl samotný původ prostředků v kauci či bankovní záruce, ale jejich bezprostřední souvislost s probíhajícím exekučním řízením. Právě existence exekuce proto tyto případy od nynější věci odlišuje.

[64] Uvedené rozlišení podporuje také právní úprava účinná od 1. 1. 2021. Podle § 254 odst. 1 písm. c) a odst. 2 písm. c) daňového řádu vzniká úrok z částky uhrazené na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Zákon tedy nespojuje nárok s jakýmkoli opatřením, které má materiálně zajišťovací účinek, ale s existencí konkrétního zajišťovacího titulu, jenž byl následně shledán nezákonným nebo nicotným. V nynější věci však zadržování kauce v období před splatností daně nebylo založeno na zajišťovacím příkazu ani nebylo součástí daňové exekuce. Jeho titulem byl § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách.

[65] Rozdílné zacházení proto nespočívá pouze v odlišném označení srovnávaných institutů. Vychází z rozdílného právního titulu, pro která správce daně držel peněžní prostředky, rozdílných podmínek použití jednotlivých institutů a z toho, zda byl konkrétní titul následně autoritativně shledán nezákonným. Námitka, že nepřiznání stejného úroku představuje nepřípustný formalismus nebo porušení rovnosti, proto není důvodná.

Námitka nesprávného posouzení zákonnosti daňových kontrol a účinků pozdější změny daňových rozhodnutí

[66] Stěžovatelka správně uvádí, že pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu z částky uhrazené na základě zrušeného rozhodnutí obecně není nutné prokazovat nezákonnost celé daňové kontroly. Rozhodné je, zda bylo rozhodnutí o stanovení daně změněno nebo zrušeno z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu a zda byla na jeho základě nebo v souvislosti s ním uhrazena příslušná částka. Tato úvaha však platí pouze pro období, na které § 254 daňového řádu dopadá. Nezakládá nárok za dobu před vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Tvrdí-li stěžovatelka nárok již od roku 2015, musí existovat právní důvod, pro který bylo právě v tomto období zadržování kauce neoprávněné. Tímto důvodem nemůže být pouze pozdější změna výsledku doměřovacího řízení. Rozsudek č. j. 10 Afs 65/2025 - 42 v odst. [21] a [22] odůvodnění zdůrazňuje, že § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách pracuje s *možností* budoucího stanovení daně. Nevyžaduje, aby byla daň nakonec pravomocně stanovena. Nejvyšší správní soud zde výslovně uvedl: „*To, že stěžovatelce nakonec nebyla žádná daň doměřena, neznamená, že byla daňová kontrola vedena zbytečně nebo neúčelně, a neznamená to ani to, že by se zadržování kauce zpětně stalo nezákonným*.“ Pozdější zrušení či změna daňových rozhodnutí proto samo o sobě neznamená, že kontrola byla od počátku bezdůvodná nebo že se zadržování kauce stalo zpětně nezákonným. Jiný závěr by mohl přicházet v úvahu v situaci, bylo-li by prokázáno, že proces směřující ke stanovení daně byl od počátku veden zjevně bezdůvodně, svévolně či neúčelně, byl nepřiměřeně protahován nebo že potenciální daň byla ve zjevném nepoměru k celé zadržované kauci. Takové okolnosti však soudy ve skutkově souvisejících věcech neshledaly, a neshledal je ani Nejvyšší správní soud v nynější věci. Samotný konečný úspěch stěžovatelky v nalézacím řízení je nenahrazuje.

Námitka nepřiměřenosti zadržování kauce

[67] Stěžovatelka poukazuje též na intenzitu zásahu do svého vlastnického práva a práva podnikat. Zdůrazňuje výši zadržované částky, délku zadržování a nedostatečně propracovaná pravidla zadržování oproti zajišťovacím příkazům.

[68] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zadržování kauce nepochybně představovalo významné omezení dispozice s majetkem stěžovatelky. Z této skutečnosti však bez dalšího neplyne právo na paušální úrok podle § 254 daňového řádu. Rozhodné je, zda byly splněny zákonné podmínky daného úroku, případně zda zadržování překročilo zákonné či ústavní meze. Ústavní soud se povinnou kaucí distributorů pohonných hmot zabýval v nálezu ze dne 13. 5. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13. Protiústavní shledal jednotnou a nediferencovanou výši 20 000 000 Kč pro všechny distributory, která mohla mít vůči menším subjektům rdousící účinek. Samotný institut kauce však považoval za legitimní prostředek boje proti daňovým únikům. Otázku úročení kauce neřešil a úpravu jejího použití a vrácení v § 6j

zákona o pohonných hmotách nezrušil. V projednávané věci stěžovatelky navíc očekávaný fiskální efekt dosahoval přibližně 15 000 000 Kč a později stanovená daň byla ještě vyšší. Nešlo proto o *zjevný nepoměr* mezi potenciálním výsledkem řízení a výší kauce. Ani z hlediska proporcionality tak nelze dovodit, že by zákonný titul zadržování od počátku chyběl.

Námitka neúčinnosti uplatňování náhrady újmy podle zákona č. 82/1998 Sb.

[69] Stěžovatelka nesouhlasí ani s odkazem krajského soudu na možnost uplatnit případnou újmu postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Dovolává se nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 2. 2025, sp. zn. I. ÚS 2293/23, dle něhož může být tato cesta nepřiměřeně obtížná a zdlouhavá.

[70] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2293/23 je totiž třeba vykládat v jeho skutkovém a právním kontextu. Ústavní soud zde řešil úrok ze cla vybraného v rozporu s unijním právem. Vyšel z toho, že podle rozsudku SDEU ve věci *Gräfendorfer* může jednotlivci vzniknout přímo z unijního práva nárok na úroky kompenzující nedostupnost neoprávněně vybrané částky. Nejvyššímu správnímu soudu vytkl, že dostatečně neposoudil praktickou účinnost jeho odkazu na zákon č. 82/1998 Sb., a nevysvětlil, proč nelze pro kompenzaci újmy použít prostředek daňového řádu. Ústavní soud však sám aplikovatelnost úroku podle § 254 daňového řádu nepřiznal a nevyloučil, že účinným prostředkem může být zákon č. 82/1998 Sb. Požadoval jen konkrétní posouzení zásad efektivity a rovnocennosti v situaci, kdy hmotněprávní nárok vyplýval z unijního práva.

[71] V nynější věci nebyl zjištěn hmotněprávní nárok na úrok vyplývající přímo z unijního práva. Plénum Ústavního soudu nadto v nálezu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, vyhlášeném pod č. 173/2024 Sb., dovodilo, že obecný režim náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Je ústavně přípustný a že jeho větší procesní náročnost sama o sobě nezakládá právo na automatickou paušální kompenzaci. Ačkoli se tento nález netýkal kauce distributora pohonných hmot, nýbrž rozdílného mechanismu odškodnění nezákonných rozhodnutí vydaných v daňovém řízení a rozhodnutí o peněžitých plněních podléhajících dělené správě, jeho obecná východiska jsou použitelná i v nynější věci. Ústavní soud připustil, že zákonodárce může pro různé právní situace stanovit odlišné mechanismy uplatnění náhrady, není-li takové rozlišení svévolné a pokud neznemožňuje nebo nepřiměřeně neztěžuje uplatnění nároku. V odst. [80] odůvodnění nálezu výslovně uvedl, že neexistuje ústavní princip, podle něhož by náhrada škody způsobené veřejnou mocí musela být poskytována automaticky, a to ani tehdy, spočívá-li újma pouze v ceně peněz v čase; za standardní přitom označil postup podle zákona č. 82/1998 Sb. Samotná skutečnost, že tento postup vyžaduje prokázání odpovědnostního titulu, vzniku a výše škody a příčinné souvislosti, nezakládá právo na rozšíření paušalizovaného úroku podle § 254 daňového řádu.

[72] Také Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 65/2025 - 42, v odst. [15] a [24] odůvodnění závěry plynoucí z nálezu sp. zn. I. ÚS 2293/23 od nynějšího skutkového základu výslovně odlišil. Uvedl, že citovaný nález řešil nesprávně stanovené clo, nikoli úrok z kauce zadržované v souladu s pravidlem o stavení lhůty. Současně připustil,

že stěžovatelka může případnou další újmu uplatnit podle zákona č. 82/1998 Sb. Odkaz na tento obecný režim neznamená, že stěžovatelce náhrada nutně náleží. Taková cesta může být složitější než přiznání paušálního úroku, či dokonce nárok na náhradu škody nebude z různých důvodů důvodný (i v nyní projednávané věci je přinejmenším nejisté, zda zadržování kauce dle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách vůbec je „nesprávným úředním postupem“, jestliže lhůta pro vydání přeplatku se ze zákona stavěla), to však neopravňuje Nejvyšší správní soud k rozšíření § 254 proti jeho zákonným podmínkám.

Námitka existence unijního rozměru věci a použitelnosti rozsudků Gräfendorfer a Kordárna

[73] Stěžovatelka rovněž namítá, že povinnost kompenzovat dlouhodobé zadržování jejích prostředků plyne z obecných zásad unijního práva. Odkazuje zejména na rozsudky SDEU ze dne 28. 4. 2022 ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20, *Gräfendorfer*, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, *Kordárna*.

[74] SDEU ve věci *Gräfendorfer* v odst. [51] až [59] vyšel z obecné zásady, podle níž má jednotlivec, kterému vnitrostátní orgán uložil zaplatit daň, clo, poplatek nebo sankci v rozporu s unijním právem, právo nejen na vrácení částky, ale také na úroky nahrazující dobu její nedostupnosti. V odst. [60] až [69] upřesnil, že porušení může spočívat rovněž v nesprávném výkladu či použití unijního práva. Nejde tedy o všeobecné pravidlo úročení jakýchkoli prostředků držených státem, nýbrž o důsledek konkrétního porušení práva Evropské unie.

[75] Stěžovatelka neoznačila konkrétní ustanovení unijního práva, které by České republice ukládalo zavést kauci distributora pohonných hmot, upravovalo podmínky jejího zadržování nebo zakládalo povinnost tuto kauci úročit. Povinnost poskytnout kauci byla zavedena zákonem č. 234/2013 Sb. jako opatření českého zákonodárce zaměřené na omezení daňových úniků, černého trhu a zneužívání účelově založených společností. Ústavní soud v odst. 20 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 44/13 popsal uvedené cíle jako legitimní a samotný institut kauce jako racionální prostředek k jejich dosažení. Z nálezu ani z označené unijní úpravy však neplyne, že by zavedení kauce nebo její konkrétní podobu vyžadoval unijní právní předpis. Šlo o opatření zvolené českým zákonodárcem.

[76] K založení působnosti unijního práva přitom nepostačuje pouhá tematická nebo hospodářská souvislost vnitrostátního opatření s oblastí upravenou unijním právem. SDEU v odst. [24] rozsudku ze dne 6. 3. 2014, C-206/13, *Siragusa*, zdůraznil, že požadovaná souvislost musí přesahovat pouhou příbuznost dotčených oblastí nebo nepřímý dopad jedné oblasti na druhou. Podle odst. [25] téhož rozsudku je třeba posoudit zejména to, zda vnitrostátní úprava provádí konkrétní ustanovení unijního práva, zda sleduje tytéž cíle a zda v dané oblasti existuje zvláštní unijní úprava. Tyto podmínky v nyní projednávané věci splněny nejsou. Skutečnost, že obchodování s pohonnými hmotami probíhá na vnitřním trhu, že spotřební daně a DPH jsou harmonizovány nebo že kauce sleduje také boj proti přeshraničním daňovým podvodům, nečiní z § 6i a § 6j zákona o pohonných hmotách

provedení unijního práva. Ani případné posuzování slučitelnosti kauce s pravidly vnitřního trhu neznamená, že by unijní právo bylo právním základem tohoto institutu.

[77] Z téhož důvodu se neuplatní obecná zásada vyslovená ve věci *Gräfendorfer* zakládající právo na úrok z částky vybrané nebo zadržované v rozporu s unijním právem. Stěžovatelka přitom netvrdí ani nedokládá, v čem konkrétně mělo zadržování její kauce porušovat určitou normu unijního práva. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku č. j. 10 Afs 65/2025 - 42 ve vztahu k téže kauci neshledal judikaturu SDEU týkající se úroků z částek zadržovaných v rozporu s unijním právem použitelnou. Potenciální dopad kauce na podnikání nebo obchodování na vnitřním trhu proto sám o sobě nevnáší do věci unijní prvek.

[78] Stejně tak nelze na nynější věc přenést závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve věci *Kordárna*. V něm šlo o zadržování nadměrného odpočtu DPH, tedy nároku tvořícího integrální součást harmonizovaného systému DPH a podléhajícího čl. 183 směrnice 2006/112/ES. Nejvyšší správní soud v bodech [30] až [42] uvedeného rozsudku dovodil, že členský stát sice může oprávněnost uplatněného odpočtu po přiměřenou dobu prověřovat, nesmí však narušit zásadu neutrality DPH tím, že plátce ponese dlouhodobé hospodářské důsledky zadržování oprávněného odpočtu. Proto stanovil tříměsíční období, po které mohl být nadměrný odpočet prověřován bez úroku, a pro navazující dobu dovodil nárok na úrok za přiměřeného použití § 155 odst. 5 daňového řádu. Soudcovské dotvoření práva ve věci *Kordárna* tak reagovalo na konkrétní požadavky unijního práva a zásady neutrality DPH, nikoli na obecnou potřebu úročit veškeré peněžní prostředky, s nimiž daňový subjekt nemohl po určitou dobu nakládat. Uvedený rozsudek navíc rozlišil období zákonného prověřování nároku před vydáním rozhodnutí, pro které použil § 155 odst. 5 daňového řádu, a období po vydání nezákonného rozhodnutí o odepření nadměrného odpočtu, na něž dopadal § 254 téhož zákona. Nepodporuje proto závěr, že úrok podle § 254 lze přiznat také za dobu *před* vydáním později zrušeného nebo změněného rozhodnutí. Tento rozdíl následně výslovně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33, zejména v odst. [25].

[79] V nynější věci není předmětem sporu zadržování nadměrného odpočtu ani jiného nároku vzniklého v rámci harmonizovaného systému DPH. Kauce byla zadržována na základě zvláštní vnitrostátní úpravy obsažené v § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách, a nikoli na základě později zrušených rozhodnutí o stanovení DPH. Závěry rozsudku *Kordárna* proto na nynější věc přenositelné nejsou. Nejvyšší správní soud ostatně již v odst. [24] rozsudku č. j. 10 Afs 65/2025 - 42 ve vztahu k téže kauci neshledal judikaturu týkající se zadržování nadměrných odpočtů použitelnou.

Námitka nedostatečného průběžného posuzování důvodnosti zadržování kauce

[80] Stěžovatelka dále poukazuje na závěry Generálního ředitelství cel, podle nichž měly celní orgány průběžně zjišťovat pravděpodobnost budoucího stanovení daně, poměřovat fiskální zájem s intenzitou zásahu a zohledňovat majetkovou situaci stěžovatelky. Tyto požadavky mohou být významné při posuzování zákonnosti a proporcionality samotného zadržování kauce. Předmětem nynějšího řízení však není přímý přezkum postupu celního úřadu při jejím zadržování, nýbrž určení počátku úroku podle § 254 daňového řádu

z nesprávně stanovené daně. Ani případné nedostatky při průběžném posuzování důvodnosti zadržování kauce proto nemohou změnit zákonné podmínky tohoto úroku ani proměnit kauci v částku uhrazenou již od března 2015 na základě později zrušeného rozhodnutí o stanovení daně. Takové nedostatky by mohly být případně významné v řízení o odpovědnosti za újmu způsobenou nezákonným postupem orgánů veřejné moci, nikoli však pro určení počátku úroku podle § 254 daňového řádu. Nadto se Nejvyšší správní soud otázkou účelnosti zadržování téže kauce zabýval již v paralelní věci zakončené rozsudkem č. j. 10 Afs 65/2025 - 42. V odst. [22] odůvodnění tohoto rozsudku uzavřel, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně existovala, daňová řízení nebyla vedena neúčelně a potenciální výše doměřené daně nebyla ve významném nepoměru ke kauci. Současně uvedl, že ani stěžovatelkou zpochybňovaný rozsah a kvalita komunikace mezi celním a finančním úřadem nemohly za těchto okolností ovlivnit zákonnost zadržování kauce. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od těchto závěrů v nynější věci odchýlit. Absence majetkové analýzy odpovídající požadavkům kladeným na zajišťovací příkaz proto sama o sobě nemohla založit nárok na úrok podle § 254 daňového řádu.

Další dílčí námitky

[81] Důvodná není ani další námitka vytýkající rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 6/2018 - 37, že posoudil pouze daňovou kontrolu za srpen 2014, nikoli samostatně kontroly za září a říjen 2014. Pro stavení lhůty podle § 6j odst. 2 totiž postačovalo, že alespoň jedno z probíhajících řízení splňovalo zákonné podmínky. Po dobu souběžného vedení více relevantních řízení nebylo nutné, aby každé z nich samostatně odůvodňovalo zadržování celé kauce. Rozsudek č. j. 10 Afs 65/2025 - 42 navíc v odst. [23] odmítl předpoklad stěžovatelky, že jediným řízením způsobilým stavit lhůtu byla právě kontrola za srpen 2014, a připomněl, že okruh relevantních řízení se mohl v čase měnit.

[82] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že proti zadržování kauce neměla k dispozici účinnou soudní ochranu. Zákonnost jejího nevrácení byla předmětem správního a následně soudního přezkumu ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 6/2018. O pozdějším nároku na úrok z vratitelného přeplatku bylo rozhodováno ve věci zakončené rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 65/2025 - 42. Skutečnost, že stěžovatelka v těchto řízeních neuspěla, nelze ztotožňovat s absencí prostředku právní ochrany.

[83] Na nynější věc nedopadají ani závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, č. 3485/2016 Sb. NSS. V něm byla pokuta uložená v režimu dělené správy zaplacena na základě konkrétního rozhodnutí, které bylo následně pro nezákonnost zrušeno. Byly tedy splněny kumulativní podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. existence nezákonného rozhodnutí, jeho zrušení a úhrada peněžitého plnění na jeho základě. Úvaha, že stát mohl se zaplacenou částkou disponovat a čerpat z ní užitky, pouze vysvětlovala kompenzační funkci již vzniklého zákonného nároku. Nezakládá obecné pravidlo, podle něhož musí být úročena každá částka, kterou stát po určitou dobu drží na samostatném zákonném základě.

[84] Obdobně argumentaci stěžovatelky nesvědčí ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 5 Afs 399/2020 - 70. Ten v odst. [48], [49] a [51] popsal úvahy

vyslovené v rozsudku *Kordárna* jako soudcovsky dotvořenou kompenzaci úroku za dlouhodobé zadržování nadměrného odpočtu DPH, založenou na analogickém použití § 155 odst. 5 daňového řádu a na požadavcích čl. 183 směrnice o DPH. Současně však v odst. [58], [59] a [64] zdůraznil limity § 254 daňového řádu a připustil, že není-li jeho zákonná konstrukce použitelná, může být případná konkrétní škoda uplatněna podle zákona č. 82/1998 Sb. Rozsudek tedy nepotvrzuje obecnou povinnost rozšířit § 254 na jakoukoli majetkovou dispozici státu.

[85] Konečně, ani obecné zásady právní jistoty, ochrany důvěry v právo a rovnosti nevedou k jinému závěru. Srovnávané situace se liší právním titulem držby prostředků, okamžikem a způsobem zásahu i tím, zda byl titul následně shledán nezákonným. Zajišťovací příkaz či exekuční příkaz představují individuální rozhodnutí, jejichž nezákonnost může být autoritativně vyslovena; zadržování kauce se v rozhodné době opíralo přímo o § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Jak navíc plyne z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/23, ústavní pořádek nevyžaduje jediný shodný mechanismus paušalizované náhrady pro všechny zásahy veřejné moci.

Závěr

[86] S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že kauce byla od zrušení registrace držena na samostatném zákonném základě podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách. Tímto právním důvodem bylo vedení řízení, jehož výsledkem *mohlo* být stanovení daně, nikoli existence daně, která by musela být v konečném výsledku potvrzena. Pozdější změna rozhodnutí o stanovení daně proto nezpůsobila zpětnou nezákonnost zadržování kauce. Úrok podle § 254 daňového řádu byl spojen s částkou uhrazenou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím a nemohl vzniknout před vydáním tohoto rozhodnutí ani před splatností nesprávně stanovené daně.

[87] Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[88] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. října 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu