



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **Štěrkovny Olomouc a. s.**, se sídlem Javoříčská 682/12, Olomouc, zastoupená Mgr. Martinem Lorencem, advokátem se sídlem Krapkova 452/38, Olomouc, proti žalovanému: **Krajský úřad Olomouckého kraje**, se sídlem Jeremenkova 1191/40a, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, čj. KUOK 32107/2020, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 9. 11. 2021, čj. 65 A 41/2020-32,

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.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá dvěma otázkami týkajícími se výkladu zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu (dále „zákon o ochraně ZPF“). Jde o otázky: (i) jaká prekluzivní lhůta se uplatní pro vyměření odvodů za zábor zemědělské půdy a (ii) zda mohou správní orgány o odvodech za zábor zemědělské půdy rozhodnout i zpětně po realizaci záměru. Obě tyto otázky Nejvyšší správní soud řeší podle zákona o ochraně ZPF ve znění do 1. 4. 2015.

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[2] Ministerstvo životního prostředí udělilo žalobkyni souhlas s odnětím zemědělské půdy ze zemědělského půdního fondu (dále „ZPF“) pro její záměr těžby šterkopísku

v Grygově. Rozhodnutím, které nabylo právní moci v červenci 2012, jí Obvodní báňský úřad povolil příslušnou hornickou činnost (dále „povolovací rozhodnutí“). Následně Magistrát města Olomouc vydal územní rozhodnutí, které nabylo právní moci v květnu 2014, jímž změnil způsob využití území k těžbě šterkopísku v Pískovně Grygov.

[3] Více než sedm let od právní moci povolovacího rozhodnutí Magistrát města Olomouc předsal žalobkyni rozhodnutím ze dne 1. 11. 2019, čj. SMOL/280149/2019/OZP/PKZ/Pol, odvod za trvalé odnětí zemědělské půdy ze ZPF v celkové výši 1 343 478 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[4] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci. Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[5] Žalobkyně předně argumentovala, že by se na věc měla analogicky použít prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu, která činí tři roky. Byla si vědoma rozsudku NSS z 25. 4. 2018, čj. 4 As 37/2018-28, ve věci *Vysoká nad Labem*. Když tento rozsudek zmiňoval lhůtu 10 let, činil tak ve skutkových poměrech dané věci, v níž byl odvod předsán až po 14 letech. Prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu 10 let netrvá; 10 let je pouze nejzazší dobou, kdy musí prekluzivní lhůta uplynout. Správně se má tedy použít lhůta v délce tří let. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, ve věci *J. K. proti Celnímu ředitelství Plzeň*. V něm NSS rovněž použil tříletou lhůtu v případě předpisu (celního zákona), který ji neobsahoval.

[6] Krajský soud se s argumenty žalobkyně ohledně prekluze neztotožnil. Co se týče rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem*, nesouhlasil s výkladem žalobkyně. NSS v odkazované věci nepochybně věděl, že prekluzivní lhůta dle daňového řádu činí tři roky, a proto pokud by chtěl, aby se použila tříletá lhůta, jistě by to uvedl. Nicméně NSS za pomoci analogie hledal lhůtu o takové délce, která by chránila práva poplatníků odvodů za zábor zemědělské půdy a současně stanovila správním orgánům dostatečný čas pro to, aby je předsaly; pouze z hlediska podobnosti odvodu a daně se uchýlil k § 148 daňového řádu. I tříletá prekluzivní lhůta přitom bývá často prodlužována, avšak vždy uplyne nejpozději po 10 letech. Proto NSS dospěl k závěru, že desetiletá lhůta je adekvátní i v případě odvodu za zábor zemědělské půdy. Co se týče rozsudku ve věci *J. K. proti Celnímu ředitelství Plzeň*, tam se nejednalo o analogické použití prekluzivní lhůty, ale NSS dovodil, že se subsidiárně použije zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní a jeho § 4 odst. 2, který tříletou prekluzivní lhůtu upravoval. Nejednalo se tedy o analogické použití prekluzivní lhůty jako ve věci *Vysoká nad Labem*. Na odvody za zábor zemědělské půdy se tedy použije desetiletá prekluzivní lhůta. Ta neuplynula, a odvod proto prekludován nebyl.

[7] Dále žalobkyně namítala, že správní orgány neměly pravomoc rozhodnout o předsání odvodu zpětně za období před 1. 4. 2015. Až od tohoto data totiž nabyla účinnosti novela zákona o ochraně ZPF, která do zákona vložila § 11 odst. 7. Důvodová zpráva k této novele uvádí, že před tímto datem nebyla uzákoněna možnost správních orgánů rozhodnout o předsání odvodu zpětně. Tento nedostatek měla novela změnit.

[8] Ani s tímto argumentem se krajský soud neztotožnil. Podle § 11 odst. 7 zákona o ochraně ZPF ve znění účinném od 1. 4. 2015 platí, že *není-li rozhodnutí o odvodech vydáno*

pokračování

po zahájení realizace záměru, částka odvodů odpovídající období do vydání rozhodnutí o odvodech se přičte k první platbě odvodů, a to počínaje dnem zahájení realizace záměru. Soud se neztotožnil s tím, že by tato změna znamenala, že do dubna 2015 by správní orgány nebyly oprávněny předepsat odvod za zábor zemědělské půdy po jeho realizaci. Zákon o ochraně ZPF ve znění účinném do 31. 3. 2015 v § 11 odst. 2 věť první stanovil, že o výši odvodů za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu rozhodne orgán ochrany zemědělského půdního fondu podle přílohy k tomuto zákonu v návaznosti na pravomocné rozhodnutí vydané podle zvláštních předpisů. Z žádného z citovaných ustanovení tedy neplyne, že by správní orgány nebyly oprávněny rozhodnout o předepsání odvodu za zábor zemědělské půdy i po zahájení realizace záměru. Naopak NSS v rozsudku ze dne 22. 5. 2014, čj. 9 As 175/2012-25, ve věci *ACE Trade*, uvedl, že k vydání rozhodnutí o odvodech za zábor zemědělské půdy by mělo dojít právě až po zahájení realizace záměru (srov. odst. 17 až 30 odkazovaného rozsudku). Pro stanovení odvodu je totiž rozhodující skutečný zábor zemědělské půdy (faktické odnětí zemědělské půdy), nikoliv zábor uvedený v rozhodnutích vydaných podle stavebního zákona. Pokud žalobkyně dovozuje opak jen na základě důvodové zprávy k zákonu č. 41/2015 Sb., je nutné uvést, že právně závazné je samotné znění zákona, nikoliv důvodová zpráva k němu vydaná. Z žádného ustanovení zákona o ochraně ZPF nevyplývalo, že by snad realizace záměru měla být hranicí, do kdy může správní orgán předepsat odvod za zábor zemědělské půdy. Nelze též přehlédnout, že v první námitce sama žalobkyně namítala, že odvod lze předepsat až ve lhůtě 3 let od právní moci rozhodnutí vydaného podle stavebního zákona.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost s odkazem na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby současně zrušil i rozhodnutí správních orgánů a věc jim vrátil k dalšímu řízení.

[10] Kasační stížnost směřuje do dvou okruhů: (i) do otázky prekluze práva předepsat odvod a (ii) do otázky nedostatku pravomoci správních orgánů rozhodnout o odvodech zpětně za období před dubnem 2015.

[11] Co se týče prekluze práva, namítá stěžovatelka, že prekluzivní lhůta činí tři roky. NSS v rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* dovodil, že na stanovení odvodu se musí nějaká prekluzivní lhůta použít. Rozhodl se na základě *analogie legis* použít § 148 daňového řádu. Následně však nesprávně dovodil, že prekluzivní lhůta činí maximálně 10 let. Soud však při *analogii legis* nemá zcela volné pole pro vlastní uvážení; nemůže jednat svévolně. Pokud tedy soud dovodil, že se na věc analogicky použije § 148 daňového řádu, měl toto ustanovení použít. Dané ustanovení žádnou desetiletou prekluzivní lhůtu neobsahuje. Prekluzivní lhůta dle odkazovaného ustanovení činí tři roky; lhůta 10 let není prekluzivní lhůtou, ale pouhým maximem, kdy tříletá prekluzivní lhůta nejpozději skončí. Tento závěr stěžovatelka dokládá odkazy na literaturu i judikaturu. Pokud soud tedy stanovil desetiletou lhůtu, jednal svévolně. Soud ve věci *Vysoká nad Labem* se zaštiťoval spravedlností a proporcionalitou; ani toto zdůvodnění však neobstojí. Lhůta tří let je v právním řádu zcela obvyklá – kromě daňové úpravy je stejná lhůta používána i v soukromém právu. Pro stěžovatelku je nepochopitelné, proč by měl mít správní orgán pro vyměření odvodu takto delší lhůtu, než

má správce daně či soukromé osoby. Zvolená desetiletá lhůta pak narušuje i standardní poměr mezi lhůtou pro vyměření a lhůtou pro vymožení. NSS v rozsudku ve věci *J. K. proti Celnímu ředitelství Plzeň* uvedl, že je pravidlem, že lhůta pro vymožení pohledávky je podstatně delší než lhůta pro její vyměření. V tomto případě je lhůta pro vymožení vyměřené pohledávky šest let; pokud se pro vyměření tedy měla použít desetiletá lhůta, bylo by to v rozporu s vysloveným pravidlem. Dále stěžovatelka odkazuje na zákaz analogie v neprospěch daňového poplatníka. Uvádí, že v případě nejednoznačnosti daňových předpisů musí jít tyto nejednoznačnosti k tíži státu. Pokud tedy správní soudy volí určitou prekluzivní lhůtu, musí ji volit v souladu s tímto pravidlem a vybrat lhůtu příznivější pro poplatníka. Stěžovatelka také podotýká, že ve věci *Vysoká nad Labem* trvalo prodloužení správních orgánů 14 let. Soud se tedy snadno mohl dopustit určitého zjednodušení a uvést, že i hypoteticky nejdelší možná lhůta (10 let) již uplynula. Tento závěr však v kontextu ostatních argumentů neobstojí.

[12] Co se týče nedostatku pravomoci rozhodnout o odvodech zpětně, upozorňuje stěžovatelka, že správní orgány mohou činit jen to, k čemu je zákony výslovně oprávněny. Jakkoliv tedy ze znění zákona o ochraně ZPF účinného do dubna 2015 přímo neplyne zákaz zpětného vyměření odvodu, neplyne z něj ani povolení takového postupu. To bylo přidáno až od dubna 2015, přičemž důvodová zpráva jednoznačně uvádí, že změna byla provedena, aby měly správní orgány zákonný podklad pro takový postup. Odkaz krajského soudu na rozsudek NSS ve věci *ACE Trade* zde není přílehlavý. V tomto případě byl rozsah území, za nějž budou placeny odvody, stanoven již v povolovacím rozhodnutí. Neplatí zde tedy rozdělení na „skutečný“ a „v rozhodnutí stanovený“ zábor.

[13] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Co se týče prekluze, odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 30/15, podle nějž nejsou odvody dle zákona o ochraně ZPF daní, ale jde o specifickou formu veřejnoprávního plnění. Stěžovatelkou prosazovaná tříletá prekluzivní lhůta se uplatní na daně, nikoliv na odvody za odnětí půdy ze ZPF. Především však z rozsudku NSS ve věci *Vysoká nad Labem* jasné plyne, že prekluzivní lhůta pro odvody za odnětí půdy ze ZPF činí 10 let. Co se týče namítané nesprávné analogie, tak dle žalované nelze § 148 daňového řádu použít zcela mechanicky. Předně odvody za odnětí půdy ze ZPF nejsou daní. Rovněž však bylo nutné najít spravedlivé a vyvážené řešení, což desetiletá lhůta představuje. Navíc stěžovatelka nesplnila svou povinnost oznámit realizaci záměru do šesti měsíců ode dne 1. 4. 2015. Kdyby tuto povinnost stěžovatelka splnila, došlo by ke stanovení výše odvodu dříve. Co se týče pravomoci předsat odvod zpětně, znění zákona o ochraně ZPF do dubna 2015 to nijak neomezovalo. Smyslem novely bylo postup zpřesnit a odstranit některé nejasnosti. Nakonec i důvodová zpráva – na níž stěžovatelka odkazuje – uvádí, že cílem bylo, aby praxe byla prováděna na základě právního předpisu. Z tohoto plyne, že i před touto novelou docházelo ke zpětnému stanovení výše odvodu za odnětí ze ZPF.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

III. 1) Prekluze práva stanovit odvody

[16] První okruh kasačních námitek se vztahuje k prekluzi práva na stanovení odvodů za odnětí půdy ze ZPF.

[17] Tuto otázku již NSS řešil v rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem*. V něm NSS uvedl, že zákon o ochraně ZPF žádnou prekluzivní lhůtu nestanoví (viz ustanovení citovaná v reprodukční části nynějšího rozsudku). Avšak zásahy veřejné moci do majetkové sféry soukromých osob musí být časově omezeny. Chybějící prekluzivní lhůta proto představuje mezeru v zákoně o ochraně ZPF, kterou je třeba s ohledem na principy právního státu zaplnit analogií. Poté NSS uvedl: „*Právní prostředek k vyřešení této otázky podle Nejvyššího správního soudu představuje analogické užití prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která ... shodně činí maximálně 10 let (§ 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 148 odst. 5 daňového řádu). Takto analogicky dovozenou lhůtu považuje Nejvyšší správní soud za spravedlivé a vyvážené řešení v souladu s principy proporcionality, právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a respektující i veřejný zájem na placení tohoto odvodu za odnětí půdy ze ZPF, neboť takto vymezený časový prostor je naprosto dostatečný pro vyměření předmětného odvodu a zároveň dostatečně chrání majetkovou sféru poplatníka tohoto odvodu.*“ A v dalším odstavci z těchto východisek NSS učinil závěr pro tam řešenou věc: „*Nejvyšší správní soud uzavírá, že prekluzivní lhůta pro stanovení předmětného odvodu uplynula nepochybně nejpozději 10 let od nabytí právní moci územního rozhodnutí,*“.

[18] Žalovaný i krajský soud toto rozhodnutí shodně vykládají tak, že se na odvody za odnětí půdy ze ZPF použije desetiletá prekluzivní lhůta. Stěžovatelka tento způsob výkladu rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* nezpochybňuje; samotné závěry tohoto rozsudku však napadá (k argumentům stěžovatelky se NSS blíže vyjadřuje níže). Nejvyšší správní soud k uvedenému poznamenává, si je v této souvislosti vědom toho, že komentář k zákonu o ochraně ZPF (Sova, A., Bendová, H., Francík, J. *Zákon o ochraně zemědělského půdního fondu. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, výklad k § 11) na rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* odkazuje a jeho závěry parafrázuje. Následně (po parafrázi rozsudku) publikace uvádí: „*Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky, maximálně 10 let.*“. Tento závěr nicméně není blíže zdůvodněn. Není tak úplně jasné ani z čeho vychází, ani jak je zamýšlen (zda jde pouze o popis § 148 daňového řádu, anebo závěr platný pro zákon o ochraně ZPF). Tříletou lhůtu rovněž zmiňuje rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2021, čj. 43 A13/2019-36. Ve věci jím projednávané však prodlení netrvalo ani tři roky, takže soud prekluzi neshledal a délkou prekluzivní lhůty se blíže nezabýval (tříletou lhůtu však zmínil). Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožňuje s výkladem krajského soudu. Jak již krajský soud poznamenal, rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* odkazuje pouze na desetiletou lhůtu; tříletou lhůtu vůbec nezmiňuje. Navíc výslovně uvádí, že „*takto vymezený časový prostor je naprosto dostatečný pro vyměření předmětného odvodu*“, což rovněž směřuje spíše k desetileté lhůtě. Obecně pak rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* vyvažoval protichůdné zájmy, a právě v rámci tohoto vyvažování dospěl k desetileté lhůtě. Celé odůvodnění rozsudku tak směřuje k desetileté lhůtě jakožto ke spravedlivému a vyváženému řešení.

[19] Pro úplnost lze dodat, že stěžovatelka přímo neargumentuje, že by odkazovaný rozsudek a nyní řešenou věc bylo možné relevantně skutkově odlišit. Ani nynější soud se nedomnívá, že by to možné bylo. Skutkový stav obou věcí je stejný – respektive rozdíl je

v tom, že ve věci *Vysoká nad Labem* prodlení činilo 14 let a zde činí sedm let. Tento rozdíl však nemůže vést k tomu, že by se na tyto dvě situace použilo jiné právní pravidlo. Délka prekluzivní lhůty nemůže záviset na tom, jak dlouho trvá prodlení. Stěžovatelka na okraj argumentuje, že soud ve *Vysoké nad Labem* vycházel ze skutkových okolností dané věci, v níž bylo nerozhodné, zda se použije tříletá či desetiletá lhůta. V obou případech by bylo právo prekludováno. Při určitém, velice úzkém, pojetí nosných důvodů rozhodnutí by bylo možné tvrdit, že z tohoto důvodu byl závěr o použití desetileté lhůty ve věci *Vysoká nad Labem* vyřknut nad rámec věci (*obiter dictum*). To však na věc nemá vliv. Judikatura rozšířeného senátu totiž dovozuje, že pro povinnost předložit věc rozšířenému senátu není rozhodující, zda byl právní názor nosným důvodem rozhodnutí, či zda byl vyřknut nad rámec věci (usnesení rozšířeného senátu NSS z 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62).

[20] Vzhledem k tomu, že z rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* plyne desetiletá prekluzivní lhůta a jeho závěry dopadají i na nyní řešenou věc, je těmito závěry Nejvyšší správní soud vázán. Nemůže rozhodnout v rozporu s odkazovaným rozsudkem, ledaže by věc dle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil rozšířenému senátu. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda jsou dány důvody pro tento postup.

[21] Obecně platí, že změna judikatury vrcholného soudu by se měla dít výjimečně. Tento závěr plyne již z judikatury Ústavního soudu (viz například nález Ústavního soudu z 18. 4. 2007, sp. zn. IV.ÚS 613/06, N 68/45 SbNU 107). Podle Ústavního soudu je změna judikatury vrcholného soudu nežádoucím jevem, který by měl být zvolen výlučně v nezbytných případech opodstatňujících narušení principu předvídatelnosti práva. Ke stejným závěrům se kloní i judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS z 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008-77, 1792/2009 Sb. NSS či usnesení rozšířeného senátu NSS ze 17. 9. 2019, čj. 1 As 436/2017-48, 3931/2019 Sb. NSS). Ta uvádí, že relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty. Změny judikatury by se proto za situace nezměněného právního předpisu měly odehrávat z principiálních důvodů. Zejména pak, (i) pokud se změní související právní předpisy, (ii) pokud se změní judikatura soudů, k jejichž judikatuře musí Nejvyšší správní soud přihlížet (Ústavní soud, Soudní dvůr EU, Evropský soud pro lidská práva), (iii) pokud se změní okolnosti podstatné pro působení normy dotvořené judikaturou, či případně (iv) pokud se objeví jiné závažné důvody, kam se řadí i zjevná nefunkčnost judikatury ve společenské realitě či podstatné zvýšení souvisejících transakčních nákladů. V každém z těchto případů je třeba zvažovat, zda potřeba změny judikatury převáží nad zájmy osob jednajících v dobré víře ve stávající judikaturu.

[22] Stěžovatelka argumentovala, že rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* je nesprávný; netvrdila však, že by byl naplněn některý z výše uvedených důvodů pro změnu judikatury. Nejvyšší správní soud pak naplnění žádného z uvedených důvodů neshledal, a naopak shledal důvod proti změně judikatury. Z rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud vyrozuměl, že legislativní odbor Ministerstva životního prostředí převzal závěry rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* do svého stanoviska, z něž správní orgány (včetně žalovaného) vycházejí. Správní orgány rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* tedy zohledňují a legitimně se na jeho závěry spoléhají. Za této situace by změna použitelné prekluzivní lhůty zasáhla do jejich možnosti plnit své zákonné povinnosti v souladu s judikaturou NSS (tedy do zájmu na stabilním výkladu práva). Každá změna judikatury sice v určitém smyslu zasáhne do zájmu na stabilním výkladu práva; avšak pokud je zde doklad, že se adresáti práva judikaturou řídí a

pokračování

prizpůsobili jí své jednání, je to důvodem proti změně této judikatury. To neznamená, že by NSS ke změně judikatury přistoupit nemohl. Musely by zde být však silné důvody, které by takový postup odůvodňovaly.

[23] Co se týče argumentů stěžovatelky, tak ta se soustředila na nesprávnost rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem*. Byť samotnou nesprávnost rozsudku judikatura odkazovaná výše v bodě [21] nezmiňuje jako důvod pro změnu judikatury, může být v odůvodněných případech i „pouhá“ nesprávnost důvodem pro změnu judikatury spadajícím pod kategorii „jiných závažných důvodů“. Argumenty svědčící pro nesprávnost původní judikatury však musí být obzvlášť silné a musí převážet nad zásahem do právní jistoty, kterou taková změna judikatury způsobí. Z tohoto pohledu se tedy Nejvyšší správní soud zabýval argumenty stěžovatelky.

[24] Podstata argumentace stěžovatelky spočívá v tom, že rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* pochybil při analogickém použití § 148 daňového řádu. Stěžovatelce je třeba dát za pravdu v tom, že soud ve věci *Vysoká nad Labem* nebyl zcela přesný. Uvedl totiž, že na základě *analogie legis* použil § 148 odst. 5 daňového řádu. Terminologie ohledně *analogie legis* a *analogie iuris* sice není úplně jednotná, ale standardně *analogie legis* spočívá v tom, že se právní následek (dispozice) určité právní normy použije i na případ, na nějž norma nedopadá (případ nespádá do hypotézy normy). K pojmu *analogie legis* viz např. § 10 odst. 1 občanského zákoníku; usnesení NSS z 16. 5. 2018, čj. 10 As 2/2018-24, odst. 9; či Melzer, F.: *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 245. Pokud by takto soud postupoval ve věci *Vysoká nad Labem* ve vztahu k § 148 odst. 5 daňového řádu, nedával by výsledek smysl. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu totiž platí, že *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*. Samo o sobě tedy toto ustanovení použít nelze. Respektive jeho mechanické použití by vedlo k závěru, že prekluzivní lhůta skončí nejpozději uplynutím 10 let, avšak vzhledem k tomu, že zákon o ochraně ZPF žádnou prekluzivní lhůtu nestanoví, znamenalo by to, že k prekluzi nikdy nedojde (lhůta by nepočala nikdy běžet). Soud tedy ve skutečnosti postupoval spíše za použití *analogie iuris*. Dovodil nové pravidlo, které v daňovém řádu v takovéto podobě neexistuje. Předně za použití teleologického výkladu (dle účelu a smyslu zákona) shledal, že právo předepsat odvody za odnětí půdy ze ZPF musí být omezeno nějakou prekluzivní lhůtou. Následně systematickým výkladem dovodil, že řešené situaci je nejpodobnější úprava v § 148 odst. 5 daňového řádu. V tomto ustanovení je totiž vyjádřen hodnotový úsudek zákonodárce ohledně maximálního přípustného prodloužení na straně správních orgánů. Soud tedy z tohoto hodnotového úsudku vyšel a na jeho základě dotvořil pravidlo o prekluzi práva předepsat odvody za odnětí půdy ze ZPF. Tímto postupem dospěl k výsledku, který je spravedlivý a zohledňuje veškeré související zájmy.

[25] Uvedená drobná nepřesnost nemá na správnost závěrů rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* vliv. Předně, jak již bylo uvedeno, právní metodologie rozeznává různé formy analogických úsudků a jejich definice není zcela jednotná. Především ale „*teoretická nedostatečnost judikatury*“ sama o sobě „*nestačí k tomu, aby tuto judikaturu rozšířený senát změnil*“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 3. 2018, čj. 3 Azs 66/2017-31, bod 33). Přesto je však rozdělení analogických postupů užívaných při dotváření práva na *analogii legis* a *analogii iuris* relevantní. Standardně se totiž dovozuje, že *analogii iuris* lze využít, jen pokud nelze použít *analogii legis* (viz zdroje citované v odst. [24] výše). Pokud by tedy měla

stěžovatelka pravdu v tom, že bylo možné použít pravidlo v § 148 odst. 1 daňového řádu (tříletá prekluzivní lhůta), pak by tento postup měl přednost před dovozením nového pravidla.

[26] Pravidlo v § 148 odst. 1 daňového řádu však *analogií legis* na odvody za zábor zemědělské půdy použít nelze, a to ze dvou důvodů. Za prvé tříletá lhůta v § 148 odst. 1 daňového řádu nepůsobí sama o sobě, ale může být prodloužena, přerušena a stavěna. V praxi se tak také často děje. Analogicky použít tyto důvody pro prodloužení, přerušeni či stavění na postup dle zákona o ochraně ZPF by pak ve většině případů nebylo možné. A bez jejich použití by právní stav nebyl podobný daňové úpravě. Nedošlo by tak ke skutečnému analogickému použití prekluzivní lhůty dle daňového řádu, ale k izolovanému použití tříleté lhůty, která však v daňovém procesu neplatí takto samostatně. Za druhé v rozsudku ve věci *ACE Trade NSS* správním orgánům uložil, aby o odvodech za zábor zemědělské půdy rozhodovaly až ve chvíli, kdy lze předpokládat, že k další úpravě záboru (změně v rozsahu zabrané zemědělské půdy) již nedojde. Správní orgány tedy musí vycházet ze skutečně provedeného záboru, nikoliv ze záboru stanoveného v rozhodnutí podle stavebního zákona či v jiném rozhodnutí. Není však sporu o tom, že prekluzivní lhůta (dle zde řešeného znění zákona) počíná běžet již od vydání rozhodnutí (v této věci tedy od vydání povolovacího rozhodnutí). Fakticky by tak část (často i dosti značná) prekluzivní lhůty uběhla ještě před tím, než by správní orgány správně měly dle judikatury NSS o odvodech rozhodnout. Tříletá lhůta by v těchto souvislostech mohla být prakticky nedostatečná.

[27] Z uvedených důvodů proto nebylo možné analogicky použít tříletou lhůtu stanovenou v § 148 odst. 1 daňového řádu. Zbývá posoudit námitky stěžovatelky proti zvolené (dovozené) desetileté lhůtě, inspirované maximální dobou stanovenou v § 148 odst. 5 daňového řádu.

[28] Stěžovatelka argumentovala, že lhůta tří let je obvyklá napříč celým právním řádem. Kromě daňového procesu se dle stěžovatelky stejná lhůta používá například v soukromém právu. To je sice pravda; neznámá to však, že by desetiletá lhůta byla nepřiměřená či nevhodná. Je nutné vnímat rozdíly mezi jednotlivými úpravami a jejich specifika. U daňového řádu již soud vysvětlil, že se lhůty mohou (a v praxi se tak často i děje) prodloužit, přerušit a stavět. Není tedy stanovena pouze tříletá lhůta. Co se týče soukromého práva, tak tam stanovená tříletá lhůta není lhůtou prekluzivní, ale promlčecí. Promlčení a prekluze jsou v určitých ohledech odlišné (promlčením nárok nezaniká, jen se oslabuje jeho vymahatelnost). Navíc i občanský zákoník zná stavění promlčecí lhůty (§ 645 – § 652 občanského zákoníku) a běh nové lhůty (§ 653 občanského zákoníku). Dále, jak již bylo vysvětleno výše v bodě [26], v případě zákona o ochraně ZPF ve zde řešeném znění prekluzivní lhůta počala běžet ve chvíli, kdy by správní orgány ještě neměly odvody předepsat. Tříletá subjektivní promlčecí lhůta dle občanského zákoníku však počíná běžet až ve chvíli, kdy věřitel může své nároky soudně uplatnit (§ 619 občanského zákoníku). Počátek běhu lhůty je tedy stanoven rozdílně. Navíc občanský zákoník rovněž uznává dobu 10 let jako určitou krajní mez přípustné prodlevy. Desetiletá je mimo jiné objektivní promlčecí lhůta pro nároky na náhradu škody či nároky z bezdůvodného obohacení (§ 636 odst. 1 a § 638 odst. 1 občanského zákoníku). Například tedy pokud poškozený nemá dostatečné informace pro to, aby počala běžet tříletá subjektivní lhůta pro uplatnění nároku na náhradu škody (§ 620 odst. 1 občanského zákoníku), promlčí se nárok na náhradu škody

pokračování

nejpozději po 10 letech ode dne vzniku škody. Tedy i v soukromém právu je desetiletá lhůta obvyklá; používá se jako krajní mez přípustné prodlevy. Stejným způsobem použil desetiletou lhůtu NSS ve věci *Vysoká nad Labem*.

[29] Dále stěžovatelka argumentovala tím, že lhůta pro vymození daně bývá delší než lhůta pro vyměření daně, což NSS potvrdil v rozsudku ve věci *J. K. proti Celnímu ředitelství Plzeň*: „Je totiž pravidlem, že lhůta pro vymození vyměřené pohledávky je podstatně delší než lhůta pro její vyměření“. Pokud by se použila desetiletá prekluzivní lhůta stanovená v rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem*, znamenalo by to, že lhůta k vyměření daně bude 10 let a lhůta k jejímu vymození pouze šest let (§ 160 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 12 odst. 5 zákona o ochraně ZPF). Toto by tedy bylo v rozporu s pravidlem vysloveným v rozsudku *J. K. proti Celnímu ředitelství Plzeň*. Stěžovatelce je třeba dát za pravdu, že zvolená desetiletá lhůta je s citovaným pravidlem v rozporu. Nicméně uvedené pravidlo není absolutním příkazem; mohou z něj existovat i výjimky. Tak je tomu i v tomto případě. Jak již bylo vícekrát uvedeno, vyměřování odvodů za zábor zemědělské půdy je specifické v tom, že by k němu mělo docházet až na základě skutečného záboru, a tedy s určitým odstupem od počátku běhu prekluzivní lhůty. Musela být tedy stanovena prekluzivní lhůta, která správní orgány netlačí do příliš unáhleného postupu při vyměřování odvodů, ale ponechává jim prostor pro vyčkání na skutečný zábor půdy. Toto vyčkání není ani v rozporu se zájmy poplatníků odvodů. Jednak totiž umožní zohlednit skutečný zábor (který nemůže být vyšší než v rozhodnutí stanovený zábor, ale pouze nižší). Rovněž pak znamená, že poplatníci odvody hradí později, a to bez toho, aby museli hradit úrok. Za této specifické situace (kdy bylo třeba pro vyměření odvodů poskytnout delší čas) pak došlo k tomu, že je lhůta pro vyměření delší než lhůta pro vymození odvodů (u vymáhání odvodů podobná specifikace neplatí). Byť je tato konstrukce nestandardní, tak je zdůvodněna specifickými okolnostmi.

[30] Závěrem stěžovatelka argumentuje zákazem analogie v neprospěch daňového poplatníka. Tedy podle stěžovatelky by případné nejasnosti v daňových předpisech měly jít k tíži státu, nikoliv poplatníka. Tento argument soud nepovažuje za případný. Jednak se v tomto případě nejedná o daň (viz již odkazovaný náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 30/15). Především však se v tomto případě prekluzivní lhůta používá na základě analogie ve prospěch poplatníka. Nejvyšší správní soud tedy dovodil, že je třeba nějakou prekluzivní lhůtu aplikovat, jelikož je to ve prospěch poplatníka. Postupoval proto analogií ve prospěch poplatníka. Zmiňovaný výkladový princip však rozhodně nejde tak daleko, že by znamenal, že by se vždy musela použít ta nejprůzračnější myslitelná úprava (a tedy nejkratší možná lhůta).

[31] Nynější soud se z uvedených důvodů se závěry rozsudku ve věci *Vysoká nad Labem* ztotožňuje. Žádný z argumentů stěžovatelky nevede k závěru, že by tento rozsudek měl být překonán. Navíc se na tento rozsudek správní orgány ve své rozhodovací činnosti spoléhají, a je zde tak argument proti změně judikatury. Krajský soud proto správně použil rozsudek ve věci *Vysoká nad Labem* a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje.

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že otázku prekluze řešil ve vztahu k zákonu o ochraně ZPF ve znění do 1. 4. 2015. Nezabýval se proto tím, zda pozdější úprava (která mj. změnila to, kdy má být o odvodech rozhodováno) zde uvedené závěry nějak nemění.

III. 2) *Pravomoc správních orgánů vyměřit odvody zpětně*

[33] Druhý okruh kasačních námitek se vztahuje k pravomoci správních orgánů vyměřit odvody za zábor zemědělské půdy zpětně i po uskutečnění záboru. Stěžovatelka argumentuje, že tuto pravomoc založil až § 11 odst. 7 zákona o ochraně ZPF (účinný od dubna 2015). To dle stěžovatelky dokládá důvodová zpráva přijaté novely. Před tímto datem tak správní orgány tedy činit nemohly. Nejvyšší správní soud se s touto kasační námitkou rovněž neztotožňuje.

[34] Zmiňované ustanovení (§ 11 odst. 7 zákona o ZPF ve znění od dubna 2015) zní: *Není-li rozhodnutí o odvodech vydáno po zahájení realizace záměru, částka odvodů odpovídající období do vydání rozhodnutí o odvodech se přičte k první platbě odvodů, a to počínaje dnem zahájení realizace záměru.*

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že samotné znění ustanovení nijak nenaznačuje, že by až toto ustanovení založilo pravomoc správních orgánů rozhodnout o odvodech zpětně. Ustanovení upravuje technický aspekt takového zpětného vyměření, a to přičtení částky odvodů za období do vydání rozhodnutí k první platbě. Z jeho znění však neplyne, že by až toto ustanovení povolilo odvod takto zpětně vyměřit.

[36] Navíc by takový výklad odporoval dosavadní judikatuře. Jak již bylo výše uvedeno, rozsudek ve věci *ACE Trade* (který rovněž řešil znění zákona o ochraně ZPF do dubna 2015) dovodil, že správní orgány by dokonce *měly* o odvodech rozhodnout až po záboru zemědělské půdy. Dovodil tedy, že správní orgány by měly (nejen mohly) rozhodnout o odvodech zpětně. S tímto pokynem by byl těžko slučitelný výklad, podle něž tak správní orgány učinit nemohou. Stěžovatelka odkaz na rozsudek ve věci *ACE Trade* zpochybňuje s tím, že v nyní řešené věci nedošlo k tomu, že by se v rozhodnutí stanovený a skutečný zábor lišil. To ani nikdo netvrdí. NSS v rozsudku ve věci *ACE Trade* samozřejmě neuvedl, že se vždy bude v rozhodnutí stanovený zábor lišit od následně skutečně provedeného záboru. Uvedl však, že se toto může stát, a proto mají správní orgány o odvodech rozhodovat až po provedení záboru. Tyto závěry platí, i pokud se v konkrétním případě zábory neliší.

[37] Opačný závěr neplyne ani z důvodové zprávy k zákonu č. 41/2015 Sb. (novele zákona o ochraně ZPF účinné od dubna 2015), na níž odkazuje stěžovatelka. Důvodová zpráva k této otázce uvádí: *„Dále (odst. 7) návrh řeší případ, kdy dočasné odnětí je již nějaký čas realizováno, avšak ještě nebylo vydáno rozhodnutí o odvodech. Je tak řešen problém platby za toto období zpětně. Jedná se o nutnou právní úpravu tak, aby praxe byla prováděna na základě právního předpisu.“* Ze znění důvodové zprávy lze rovněž dovodit, že ustanovení má řešit technickou otázku platby za období do vydání rozhodnutí (*„Je tak řešen problém platby za toto období zpětně.“*). Tvrzení o nutnosti zákonného podkladu důvodová zpráva skutečně obsahuje. To se však dá snadno vykládat tak, že zákonný podklad potřebuje i samotná administrace plateb (tedy ono přičtení odvodů za období do vydání rozhodnutí k první platbě). Takový výklad odpovídá i znění přijatého ustanovení. Každopádně pak z důvodové zprávy plyne, že k předpisu odvodů zpětně docházelo i před přijetím této novely, což výklad stěžovatelky popírá. Ani z odkazované důvodové zprávy tedy stěžovatelkou prosazovaný závěr neplyne.

pokračování

[38] Stěžovatelka argumentuje, že správní orgány mohou činit jen to, co jim zákon dovoluje. S tím lze samozřejmě souhlasit. Uvedené však neznámá, že by zákon musel upravovat každou dílčí otázku související s pravomocí správních orgánů. Zákon o ochraně ZPF ve znění do dubna 2015 správní orgány opravňoval rozhodnout o odvodech za zábor zemědělské půdy; nijak neomezoval jejich možnost rozhodnout o odvodu i po tom, co k záboru zemědělské půdy fakticky dojde. K tomu i v praxi docházelo, a dle judikatury dokonce takto postupováno i být mělo. Novela zákona o ochraně ZPF pak z tohoto důvodu zpřesnila určité technické souvislosti. Z ničeho tedy neplyne, že by před touto novelou nebylo možné takto (zpětně) o odvodech rozhodnout. Pouze vznikaly určité nejasnosti, jak přesně v takovém případě postupovat. Kasační námitky stěžovatelky proto neobstojí a závěry krajského soudu jsou správné i ohledně této otázky.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Kasační stížnost tedy s ohledem na výše uvedené není důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 29. června 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu