



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Martina Bobáka a Mgr. Bc. Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **ARMEX GLOBAL a.s.**, IČO 27319237
sídlem Biskupský dvůr 2095/8, 110 00 Praha 1
zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

proti
žalovaným: 1. **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

2. **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutím
žalovaného 1) ze dne 16. 12. 2021, č. j. 47838/21/5100-41456-710158, a
žalovaného 2) ze dne 30. 11. 2021, č. j. 8987535/21/2000-11451-100146,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně žalobou napadla dvě rozhodnutí týkající se jejího návrhu na předepsání úroků dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (**daňový řád**), na který ji měl vzniknout nárok, jelikož orgány daňové správy pochybily při předepisování úroků za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů na osobní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

daňový účet žalobkyně dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

2. Podstatné je, že žalobkyně podala námitku ze dne 9. 2. 2017, kterou se bránila proti nepředepsání úroku dle § 254 daňového řádu. Tuto námitku zamítl žalovaný 2) rozhodnutím ze dne 9. 5. 2017. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný 1) zamítl rozhodnutím ze dne 11. 12. 2017. Toto rozhodnutí žalovaného 1) zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 5. 2021, č. j. 10 Af 3/2018-48. Poté se případ rozvětvil.
3. Žalovaný po rozsudku 10 Af 3/2018 opět zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 16. 12. 2021, č. j. 47838/21/5100-41456-710158, specifikovaným v záhlaví (napadené rozhodnutí o odvolání). Toto rozhodnutí žalobkyně napadla v nynější věci
4. Stejnou žalobou žalobkyně napadla i rozhodnutí žalovaného 2), který rozhodoval o podání žalobkyně ze dne 21. 6. 2021, jež dle jeho obsahu vyhodnotil jako námitku dle § 159 odst. 3 daňového řádu proti nepředepsání úroku dle § 254 daňového řádu za pozdní předepsání úroků dle § 155 odst. 5 daňového řádu (napadené rozhodnutí o námitce). Žalovaný 2) v tomto rozhodnutí uvedl, že jde o materiálně stejný typ úroku, o jakém rozhoduje žalovaný 1) v řízení, z něhož vzešlo **napadené rozhodnutí o odvolání**.

II. Žaloba a vyjádření žalovaných

5. Žalobkyně vznesla v žalobě čtyři okruhy námitek. V *prvním* a *druhém* zpochybnila postup žalovaného 1), který se neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku 10 Af 3/2018 v této věci a místo toho následoval v mezidobí vydaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*. Závěry rozsudku 10 Af 3/2018 a později vydaného rozsudku *ERAMENT Trading* nejsou slučitelné, přesto žalovaní měli respektovat závěry 10 Af 3/2018 v této věci. Ve *třetím* okruhu námitek žalobkyně zpochybnila věcnou správnost závěrů rozsudku *ERAMENT Trading*. Domnívá se, že NSS v právé cit. rozsudku opomněl aplikační přednost práva EU, a k tomu odkázala na rozsudky Soudního dvora EU. Ve *čtvrtém* okruhu výtek žalobkyně upozornila, že žalovaný 1) ztratil s účinností od 1. 1. 2021 v důsledku novely daňového řádu č. 283/2020 Sb. kompetenci rozhodovat o odvolání proti námitce.
6. Žalovaní k výzvě soudu předložili příslušný spisový materiál spolu s písemnými vyjádřeními k žalobě, v nichž shodně navrhli, aby soud žalobu zamítl.
7. Žalovaný 1) vědomě postupoval odlišně oproti tomu, jak mu nařídil městský soud v rozsudku 10 Af 3/2018. Měl za to, že závazný právní názor rozsudku 10 Af 3/2018 překonal rozsudek devátého senátu NSS ve věci *ERAMENT Trading*. Tento rozsudek považoval za věcně správný. Žalovaný mohl o odvolání rozhodnout i po změně právní úpravy účinné od 1. 1. 2021, jelikož odvolací řízení bylo zahájeno již 9. 6. 2017. Postupoval dle čl. II bodu 6 zákona č. 283/2020 Sb.
8. Žalovaný 2) uvedl, že žalobkyně na rozsudek 10 Af 3/2018 reagovala podáním ze dne 21. 6. 2021. Toto podání daňové orgány vyhodnotily jako námitku dle § 159 daňového řádu. Žalobkyně podáním ze dne 18. 11. 2021 doplnila původní podání ze dne 21. 6. 2021 s tím, že upozornila na nezákonnost postupu žalovaného 1), který ji v odvolacím řízení seznámil se záměrem nepřiznat úrok dle § 254 daňového řádu. Žalovaný měl za to, že v případě této námitek jde o materiálně stejný úrok z úroků, který byl předmětem napadeného rozhodnutí o odvolání. Uvedl, že námitku tedy nemohl řešit věcně, neboť

vedení téhož sporu v několika řízeních s vícero orgány, navíc různých stupňů, je nežádoucí. Daňové orgány nezkrátily žalobkyni na jejích právech. Stran věcného posouzení žalovaný 2) uvedl, že rozsudek 10 Af 3/2018 překonala další judikatura soudu vyššího stupně. Cílem správy daní je správné stanovení daně včetně jejího příslušenství. Prostředkem k dosažení tohoto cíle je mj. použití aktuální judikatury. V dalším odkázal na vyjádření žalovaného 1) k žalobě.

III. Ústní jednání

9. Při ústním jednání dne 14. 8. 2023 žalobkyně setrvala na žalobě. Zdůraznila, že žalovaný 1) vzal zpět kasační stížnosti proti rozsudku 10 Af 3/2018, a tedy se nemohl v napadeném rozhodnutí dovolávat pro něj příznivých závěrů rozsudku *ERAMENT Trading*.
10. Žalovaný 1) i žalovaný 2) shodně navrhli, aby soud žalobu zamítl.
11. Jelikož v této věci jde o posouzení právní otázky, na čemž se strany sporu shodly, soud ve věci neprováděl dokazování. Vycházel ze správního spisu, jehož obsahem se nedokazuje. Ostatně žádná ze stran soudu nepředložila důkazní návrhy.

IV. Posouzení věci

12. Soud ověřil, že žalobkyně podala žalobu včas, a to ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím. Žaloba je také přípustná. Napadená rozhodnutí žalovaných 1) a 2) soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době jejich vydání a v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Přitom neshledal potřebu provádět dokazování nad rámec obsahu správního spisu, z něhož vychází.
13. Úvodem soud připomíná, že soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu stojí na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu ovládající tento typ soudního řízení předkládá konkrétní důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby přitom zásadně předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce jakkoli dotvářel žalobní argumentaci. Žalobcem namítaným aspektům věci se tedy může věnovat pouze v takové míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31, *město Třemošnice*). Žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu správního orgánu při jeho vydání (rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125, body 31 a 32).
14. Proto soud zaměřil svou pozornost jen a právě na jasně ohraničené žalobní body, které žalobkyně uplatnila v žalobě ze dne 27. 1. 2022.

Daňové orgány nemusely respektovat rozsudek 10 Af 3/2018, jehož závěry popřela judikatura NSS

15. Žalobkyně v prvním a druhém žalobním bodu tvrdí, že žalovaní nemohli nerespektovat závazné právní závěry městského soudu (rozsudek 10 Af 3/2018) a místo toho převzít závěry devátého senátu NSS z rozsudku *ERAMENT Trading*.
16. Tyto námitky nejsou důvodné.
17. V rozsudku 10 Af 3/2018 dospěl městský soud k závěru, že za takové situace, jako je posuzovaný případ, neplatí zákaz anatocizmu. Z pozdního předepsání úroků dle § 155 odst. 5 daňového řádu dle něj vzniklo žalobkyni právo na úrok dle § 254 daňového řádu. Tento závěr městský soud vystavěl na rozsudcích NSS ze dne 14. 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*.

18. Necelé čtyři měsíce po vydání rozsudku 10 Af 3/2018 ovšem NSS v jiné věci (shodou okolností v ní tehdejší žalobkyni zastupoval tentýž zástupce), konkrétně v rozsudku 9 Afs 52/2021, *ERAMENT Trading*, vyslovil opačný závěr. Devátý senát NSS nepopřel závěry rozsudků 2 Afs 148/2017 a 10 Afs 382/2020, *Elektrárny Opatovice*. Naopak na ně navázal. Uvedl, že na jejich základě lze brát úrok dle § 254 daňového řádu z jistiny vzniklé z úroků, plynoucích z neoprávněného postupu správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Za takové situace totiž vznikla za výjimečných okolností z původního úroku dle § 254 samostatná jistina a možnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, analogicky podporuje věta druhá § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Tyto úvahy však dle něj nebylo možné bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[31] Úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle jeho § 254, jak NSS konstatoval v bodě 45 rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24: „*Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu dle § 155 daňového řádu a úrok ze zaviněného přeplatku správce daně dle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší (blíže viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47, ve věci KORDÁRNA, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady). Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter změnil či, že lze vzájemně zaměňovat“ (zvýraznil nyní NSS). Tento rozsudek zmiňovala i stěžovatelka, naopak z jí taktéž zmiňovaných rozsudků č. j. 9 Afs 286/2017-26 a č. j. 4 Afs 13/2020-32 neplyne pro nyní posuzovanou věc vůbec nic, v bodě 40 druhého z nich NSS ostatně výslovně odmítl „*vypořádávat rozsáhlou polemiku stěžovatele k části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se obecného zákazu anatocismu v daňovém právu, neboť tuto část odůvodnění krajský soud uvedl jaksi nad rámec potřebného odůvodnění (relevantní by mohla být pouze v případě, že by zde bylo prodlení správce daně, které by mohlo vést k úvahám o možném nároku stěžovatele na úrok z protiprávně zadržované částky úroku).*“*

19. V nyní posuzované věci nemá soud pochyb o vzájemné nekompatibilitě závěrů rozsudku městského soudu 10 Af 3/2018 a NSS v rozsudku 9 Afs 52/2021, *ERAMENT Trading*.
20. Soud zajisté ctí pravidlo, že *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán* (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ostatně, pokud by tomu tak nebylo, správní justice by se stala obsoletní složkou kontroly činnosti veřejné moci. Vázanost právními závěry rušícího rozsudku však z praktických důvodů není absolutní. Vázanost právním názorem prolamuje změna skutkových zjištění či právních poměrů. Dle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS platí, že

i když nenastane v dalším řízení změna skutkových ani právních poměrů, není závaznost právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu absolutní. Průlom může nastat i při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně, že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci. Závaznost těchto rozhodnutí stojí jednak na sjednocovací funkci určitých orgánů v rámci soudní hierarchie, jednak na skutečnosti, že i mimo přímou závaznost rozhodnutí toho kterého soudu v konkrétní věci, lze důvodně předpokládat stejné posouzení v případech obdobných. Tato zásada se ostatně uplatňuje nejenom ve správním soudnictví, ale i v soudnictví obecném. Ve vztahu k vlivu odlišného posouzení obdobné právní otázky Ústavním soudem na závazný právní názor při opakovaném odvolacím rozhodnutí lze poukázat i na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 10. 2007, sp. zn. 28 Cdo 3342/2007. Nejvyšší soud zde vyslovil, že pokud soud prvního stupně nerespektuje závazný právní názor a místo něj aplikuje rozhodnutí Ústavního soudu, neporuší odvolací soud procesní pravidla, pokud takové rozhodnutí potvrdí.

21. Právě uvedené je klíčové i pro posouzení námitek obsažených v prvním a druhém žalobním bodu. Podstatná změna judikatury totiž mění i povahu aplikovaného práva, a tedy mění způsob a měřítko, kterými kauza má být posouzena. Takovou změnou by v nyní posuzovaném případě jistě nebylo protichůdné rozhodnutí krajského soudu v obdobné věci. Judikatura krajských soudů je pro jiné krajské soudy zdrojem inspirace, avšak není pro ně z hlediska hierarchického systému justice quasiprecedenčně závazná. Ostatně i ve shora uvedené citaci z usnesení 9 Afs 59/2007 proto ve vztahu k rozhodování tříčlenného senátu NSS schází jako nositel podstatné změny judikatury jiné rozhodnutí tříčlenného senátu NSS. Mezi tříčlennými senáty NSS totiž není žádný hierarchický rozdíl.
22. V nyní souzené věci však rozhodnutí tříčlenného senátu NSS nemůže městský soud pominout. NSS je vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování (§ 12 odst. 1 s. ř. s.). To platí jak pro jeho tříčlenné senáty, tak pro jiné senáty zřízené soudním řádem správním. Není to tedy jen rozšířený senát, který sjednocuje judikaturu jednotlivých tříčlenných senátů NSS (§ 17 s. ř. s.), ale také každý z tříčlenných senátů NSS, jejichž rozhodnutí mají ve vztahu k výkladu právních norem quasiprecedenční sílu, a to jak pro krajské soudy, tak pro správní orgány. Žalovaný tedy nemohl pominout rozsudek 9 Afs 52/2021, *ERAMENT Trading*, který před vydáním jeho rozhodnutí v nynější kauze vyvrátil závěry rozsudku 10 Af 3/2018. Oba rozsudky přitom řešily shodné právní otázky. Jak přitom v obdobné situaci zdůraznil první senát NSS, *„formalistické lpění na dodržení mezitím překonaného závazného právního názoru městského soudu by tak mělo jediný reálný efekt – prodloužení soudního i správního řízení ve věci. Z hlediska právní jistoty adresátů veřejné správy i její obecné kultivace je naopak žádoucí, aby správní orgány ve své činnosti v maximální možné míře respektovaly právní závěry soudů vyslovené ve skutkově a právně obdobných věcech“* (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Azs 31/2016-36, body 18 a 19).
23. Ve světle právě uvedeného nemůže obstát námitka, že žalovaný 1) zneužil svého postavení, nerespektoval zásadu rovnosti účastníků řízení a v daňovém řízení pokračoval v rozporu s závěry rozsudku 10 Af 3/2018, aniž setrval na kasační stížnosti, kterou proti němu podal (v důsledku zpětvzetí kasační stížnosti NSS zastavil řízení usnesením ze dne 30. 8. 2021, č. j. 4 Afs 216/2021-23). Jistě by bylo vhodnější, pokud by žalovaný za pomoci kasační stížnosti prolomil závěry rozsudku 10 Af 3/2018 v této konkrétní věci. Takovým postupem by lépe reflektoval principy vyplývající z § 78 odst. 5 s. ř. s. Avšak, Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

z funkčního hlediska postačovalo, i pokud NSS, jakožto instančně nadřízený městského soudu, v jiné právně shodné věci popřel závěry rozsudku 10 Af 3/2018. Pokud žalovaný 1) vzal zpět kasační stížnost proti rozsudku 10 Af 3/2018, alespoň ulevil NSS, který nemusel tutéž právní otázku řešit i v nynějším sporu, i v rozsudku *ERAMENT Trading*.

24. Nynější situaci nelze volně zaměňovat ani s případem řešeným v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, jak činí žalobkyně. V usnesení 4 As 3/2018 šlo o kvalitativně jinou otázku – možnost tříčlenného senátu v téže věci překonat předchozí závěr jiného tříčlenného senátu NSS. Předmětem sporu tedy nebylo popření právních závěrů soudu instančně nadřízeným soudem, byť v jiné věci.

Závěry rozsudku 9 Afs 52/2021, ERAMENT Trading, je třeba respektovat

25. Žalovaný 1) a žalobkyně se přou o to, zda rozsudek *ERAMENT Trading* je či není odklonem, který bylo nutné následovat ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS 9 Afs 59/2007.
26. Za judikatorní odklon je třeba považovat změnu dříve zaujatého výkladu právního předpisu, nebo odchýlení se od dřívějšího výkladu [např. Gazda, V. Judikatorní odklony a legitimní očekávání účastníků řízení. *Právník*, roč. 160, (2021), č. 4, s. 285-299. s četnými odkazy na další literaturu]. Žalobkyně má pravdu, že rozsudek *ERAMENT Trading* není judikatorním odklonem. Devátý senát v tomto rozsudku srozumitelně vysvětlil, že předcházející judikatura, z níž vycházel rozsudek 10 Af 3/2018, se vztahuje ke specifickým situacím, kdy úrok dle § 254 daňového řádu nabíhá z vykrystalizované jistiny úroku vzniklého z původního neoprávněného jednání správce daně (rozsudek *ERAMENT Trading*, body 24 až 29). Řetězí se tedy dva postupně vzniklé úroky dle § 254 daňového řádu.
27. Jak soud již uvedl v bodě 18 shora, NSS v rozsudku *ERAMENT Trading* jen vysvětlil, proč nelze druhý úrok brát z „jistiny“ vzniklé dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy jako úrok z prověřování nadměrného odpočtu.
28. Nejde o žádný odklon, ale o zpřesnění a kultivování rozsahu působnosti předchozích závěrů NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017, na který navázal rozsudek 10 Afs 382/2020, *Elektrárny Opatovice*, a také rozsudek ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, *Plzeňská teplárenská*. Rozsudek *ERAMENT Trading* přitom tyto závěry nezpochybnil, jen dovodil, že se aplikují jen na typové případy, ve kterých je NSS předtím vyslovil, a že je nelze volně a bez dalšího rozšiřovat i na další variabilní situace jiných úroků dle daňového řádu. Rozsudek *ERAMENT Trading* přitom nelze vnímat jako ojedinělý a izolovaný právní názor, neboli judikatorní exces (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS 4 As 3/2018, body 33 a násl.). Ostatně jde o rozsudek publikovaný ve sbírce rozhodnutí NSS, a tedy se na jeho publikaci muselo shodnout plénum NSS. Na tento rozsudek nadto souhlasně navazuje jak NSS, tak krajské soudy v mnoho jiných případech (např. rozsudky NSS ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26, *Golden Snack*, bod 31, či ze dne 31. 3. 2023, č. j. 5 Afs 399/2020-70, *Orifarm Supply*, bod 61; nebo také rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2022, č. j. 55 Af 2/2022-25, body 15 a 16, ze dne 19. 10. 2022, č. j. 55 Af 6/2021-45, body 17 až 19, a ze dne 27. 1. 2023, č. j. 55 Af 8/2021-34, body 17 až 23; rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2022, č. j. 5 Af 21/2020-41, body 38 a 39; a také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2022, č. j. 31 Af 29/2021-58, bod 14 a násl.).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

29. Námitku, že rozsudek *ERAMENT Trading* pomínul unijní právo, vyřešil NSS v rozsudku 5 Afs 399/2020, *Orifarm Supply*. V bodech 65 až 68 vysvětlil, že závěry Soudního dvora EU nic nemění na shora uvedených závěrech rozsudku *ERAMENT Trading* a další navazující judikatury. Závěry Soudního dvora EU se týkají výhradně otázky kompenzace za zadržování nadměrného odpočtu, a nikoliv možnosti úročení náležitých úroků za toto zadržování. Rozsudek ze dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*¹, se sice týkal uplatnění „úroků z prodlení“, avšak pro specifickou situaci, kdy byl nadměrný odpočet správcem daně zadržován v rozporu s unijním právem, což maďarský zákonodárce posléze napravil. Stran žalobních námitek uvedených pod body 21 až 27 žaloby soud žalobkyni plně odkazuje na rozsudek 5 Afs 399/2020, *Orifarm Supply*.

Odvolací finanční ředitelství muselo rozhodnout o odvolání

30. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný 1), tzn. Odvolací finanční ředitelství, pozbyl[o] v důsledku novely daňového řádu č. 283/2020 Sb., účinné od 1. 1. 2021, věcnou příslušnost rozhodnout o odvolání žalobkyně. Tato novela změnila strukturu i obsah ustanovení daňového řádu, které se týkají všech typů úroků. Nově se proti rozhodnutí správce daně o námitce nelze odvolat.
31. Námitka není důvodná.
32. Tuto otázku vyřešil NSS v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, *MONTS*. Konkrétně NSS vyslovil, byť na jiném skutkovém základu, že právní úprava daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, která jako opravný prostředek proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku stanovuje námitku, o níž rozhoduje sám dotčený správce daně (§ 251a odst. 4 ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu), se uplatní pouze na námitky podané od 1. 1. 2021. Odvolací finanční ředitelství, a tedy v tomto případě žalovaný 1), je i po tomto datu věcně příslušným správcem daně pro dosud neskončená odvolací řízení ve věci úroků, která byla zahájena na základě odvolání řádně podaných před 1. 1. 2021.
33. Opačným závěrem by soud popřel, že žalobkyně podala odvolání, a to *zpětně* k okamžiku jeho podání. Odvolání však podala v souladu s tehdy rozhodnou právní úpravou (přede dnem 1. 1. 2021). Jednou podané odvolání nelze jednoduše překvalifikovat na námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Takovou překvalifikaci by musela *výslovně* předvídat právní úprava, která by stanovila, který orgán a jakým způsobem má zahájené řízení dokončit (např. výslovným ustanovením v přechodných a závěrečných ustanoveních, které by normovalo, že po nabytí účinnosti nové právní úpravy má být na podání učiněná podle staré právní úpravy a k tomuto dni nerozhodnutá pohlíženo jako na podání jiná, či že má být rozhodování o nich přesunuto k jinému orgánu apod.). Přechodná ustanovení k novele č. 283/2020 Sb. ovšem neobsahují žádné pravidlo, které by výslovně přeneslo věcnou příslušnost pro dokončení řádně zahájených řízení o odvolání na jiný orgán.

[24] Předně je třeba poukázat na samotné znění § 251a daňového řádu, účinné od 1. 1. 2021, podle něhož proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku „je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku“. Toto ustanovení nijak nemění zákonem stanovenou věcnou příslušnost [Odvolacího finančního ředitelství] v již zahájených řízeních o odvolání (§ 114 daňového řádu). Opačný závěr poté neplyne ani z přechodných

¹ ECLI:EU:C:2020:292.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

ustanovení novely č. 283/2020 Sb. Ani ta neobsahují žádný jednoznačný příkaz, který by přenesl věcnou příslušnost řádně založenou za předchozích právních předpisů na jiný orgán.

[25] Bod 12 přechodných ustanovení, na kterém staví svoji argumentaci [žalobkyně], pouze stanoví, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu v předchozím znění se od nabytí účinnosti novely č. 283/2020 Sb., uplatní daňový řád v novém znění. Právní úprava odvolacího řízení podle § 109 a násl. daňového řádu nicméně *nebyla* novelou č. 283/2020 Sb. nijak dotčena. V již zahájených řízeních o odvolání se za účinnosti staré právní úpravy postupovalo stejně, jako se postupuje za právní úpravy nové. Stejně tak se nezměnilo pravidlo stanovující věcnou příslušnost správce daně k projednání podaného odvolání (§ 114 daňového řádu). Pokud proto [Odvolací finanční ředitelství] pokračoval[o] v řádně zahájeném řízení o odvolání i po 1. 1. 2021, mohl[o] spoléhat na nezměněnou právní úpravu obsaženou v § 109 a násl. daňového řádu, a to včetně § 114 daňového řádu, který zakládá jeho věcnou příslušnost o takovém řádně podaném odvolání rozhodnout.

(rozsudek 7 Afs 162/2022, *MONTS*)

34. Jakkoli se tomu žalobkyně v žalobě brání, nelze jí upřít právo na přezkum rozhodnutí v rámci jedné (správní) instance, na které legitimně při podání odvolání spoléhala. Řízení o námitce již proběhlo před podáním odvolání. Bylo by absurdní, aby žalovaný 1) mechanicky *překlopil* odvolání proti rozhodnutí o námitce podané před účinností nové právní úpravy do opětovného (opakovaného či nového) řízení o námitce. Žalobkyně ve svých úvahách nejde tak daleko, že by vysvětlila praktické dopady její argumentace, a tedy zda by pokračovalo již jednou ukončené řízení o námitce, nebo by nově příslušný žalovaný 2) měl vést řízení o námitce proti rozhodnutí o námitce apod.
35. Proto si soud osvojil právní závěry NSS z rozsudku 7 Afs 162/2022-29, *MONTS*, a tedy, že právní rámec daňového řádu účinný od 1. 1. 2021 nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních z Odvolacího finančního ředitelství na správce daně. Takový právní následek přijetí novely č. 283/2020 Sb. nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by též v rozporu se zákazem retroaktivity. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v takto vedených odvolacích řízeních, byť vydaná až po 31. 12. 2020, nelze považovat za nicotná z důvodu nedostatku věcné příslušnosti správce daně podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Taková rozhodnutí nejsou ani nezákonná. Z tohoto důvodu není nicotným ani nezákonným ani napadené rozhodnutí o odvolání.

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovaným nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jejich běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 14. srpna 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu