



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **ARMEX GLOBAL, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, a **2) Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného 1) ze dne 16. 12. 2021, čj. 47838/21/5100-41456-710158, a žalovaného 2) ze dne 30. 11. 2021, čj. 8987535/21/2000-11451-100146, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2023, čj. 18 Af 3/2022-49,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2023, čj. 18 Af 3/2022-49, **se ruší** a věc **se** městskému soudu **v r a c í** k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2011 a první až třetí čtvrtletí 2012 byl žalobkyni po provedení postupu k odstranění pochybností, a po provedení daňové kontroly v roce 2013 vyměřen nadměrný odpočet a jako vratitelný přeplatek vrácen. Za pozdní vrácení nadměrných odpočtů se následně prostřednictvím správní žaloby žalobkyně domohla předepsání úroku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, na osobní daňový účet k datu 7. 12. 2016.

[2] Jelikož daňové orgány pochybily při předepisování úroků za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů, začala se žalobkyně domáhat podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, předepsání úroků

z neoprávněného jednání správce daně, jež spočívalo ve výše popsaném pozdním předepsání úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Dne 9. 2. 2017 tak podala námitku, kterou se bránila proti nepředepsání úroku.

[3] Tuto námitku zamítl žalovaný 2) rozhodnutím z 9. 5. 2017, čj. 3538803/17/2001-52525-108460. Žalovaný 1) rozhodnutím z 11. 12. 2017, čj. 53679/17/5100-41458-710158, odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí žalovaného 2) potvrdil. Toto rozhodnutí žalovaného 1) zrušil Městský soud v Praze rozsudkem z 31. 5. 2021, čj. 10 Af 3/2018-48 (dále „zrušovací rozsudek městského soudu“), neboť dospěl k závěru, že v případě prodlevy s vyplacením úroku podle § 155 daňového řádu náleží daňovému subjektu rovněž další úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný 1) blanketní kasační stížnost, již však následně vzal zpět, a řízení tak bylo zastaveno usnesením NSS z 30. 8. 2021, čj. 4 Afs 216/2021-23.

[4] Rozhodnutím z 16. 12. 2021 specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný 1) opětovně zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí žalovaného 2) z 11. 12. 2017 o zamítnutí námítky. Žalovaný 1) v tomto druhém rozhodnutí o odvolání uvedl, že se neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku městského soudu. Rozhodl totiž v souladu s opačným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v mezidobí vydaném rozsudku z 16. 9. 2021, čj. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*, podle něž ve vztahu k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu se uplatní obecný zákaz anatocismu (úročení úroků).

[5] Na zrušovací rozsudek městského soudu reagovala zároveň žalobkyně podáním z 21. 6. 2021 označeným jako „žádost o úrok dle § 254 DŘ“, které žalovaný 2) podle obsahu vyhodnotil jako námitku podle § 159 daňového řádu proti nepředepsání úroku podle § 254 daňového řádu za pozdní předepsání úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu (dále „námitka z 21. 6. 2021“). Rozhodnutím z 30. 11. 2021 specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný 2) tuto námitku zamítl, přičemž uvedl, že jde o materiálně stejný typ úroku, o jakém rozhoduje žalovaný 1) ve výše popsaném odvolacím řízení. O duplicitním požadavku žalobkyně proto věcně nerozhodl. Dodal však, že pokud by rozhodoval, bylo by na místě následovat právní názor rozsudku *ERAMENT Trading*.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného 1) (bod [4] výše) a rozhodnutí žalovaného 2) (předchozí bod [5]) podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že daňové orgány nebyly povinny respektovat zrušující rozsudek městského soudu, neboť jeho závěry popřela judikatura Nejvyššího správního soudu. Naopak byly povinny, stejně jako samotný městský soud, respektovat rozsudek *ERAMENT Trading* mající pro ně kvaziprecedenční závaznost. Dodal, že na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že žalovaný 1) nevyužil přezkumu Nejvyšším správním soudem, byť by takový postup byl jistě vhodnější.

[7] Městský soud vyšel ze vzájemné neslučitelnosti závěrů formulovaných na jedné straně zrušujícím rozsudkem městského soudu a na druhé straně rozsudkem *ERAMENT Trading*. Obecně je sice třeba ctít závaznost právního názoru vysloveného krajským (městským) soudem ve zrušujícím rozsudku pro správní orgán v dalším řízení (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Tato závaznost však z praktických důvodů není absolutní, jelikož může být

pokračování

výjimečně prolomena. Z usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a rozsudku NSS z 25. 5. 2016, čj. 1 Azs 31/2016-36, podle městského soudu pro nyní projednávanou věc plyne, že průlom může nastat i při podstatné změně či zpřesnění judikatury na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud povinen akceptovat v novém rozhodnutí. To nastalo i v nyní projednávané věci, jelikož závazný právní názor vyslovený zrušujícím rozsudkem městského soudu byl v mezidobí [ke dni nového rozhodování žalovaného 1)] překonán rozsudkem *ERAMENT Trading* a na něj navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tuto judikaturu nemohli žalovaní ani městský soud pominout. Nejvyšší správní soud je totiž vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, přičemž zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

[8] Námitku, že rozsudek *ERAMENT Trading* pominul unijní právo, vyřešil podle městského soudu NSS v rozsudku z 1. 3. 2023, čj. 5 Afs 399/2020-70, *Orifarm Supply*, kde vysvětlil, že závěry Soudního dvora nic nemění na závěrech rozsudku *ERAMENT Trading* a na něj navazující judikatury.

[9] Jako nedůvodnou shledal městský soud také námitku, že žalovaný 1) pozbyl v důsledku změny daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb., účinné od 1. 1. 2021, věcnou příslušnost rozhodnout o odvolání žalobkyně. Jeho rozhodnutí proto není nicotné ani nezákonné.

## II. Obsah kasační stížnosti, repliky a doplnění kasační stížnosti

[10] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, jíž navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Nesouhlasí s postupem městského soudu. Podle stěžovatelky bylo povinností žalovaných postupovat v souladu se závazným právním názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku městského soudu, i kdyby byl jakkoli nesprávný. Nebylo možné použít závěry rozsudku *ERAMENT Trading*, neboť nebyly naplněny podmínky pro možnost správního orgánu odchýlit se od závazného právního názoru obsaženého ve zrušujícím rozsudku městského soudu. Tuto argumentaci stěžovatelka dále rozvedla v replice. Nejvyšší správní soud tuto námitku shrnuje pouze ve stručnosti, protože se jí s ohledem na další vývoj judikatury pro nadbytečnost nezabýval.

[12] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že závěry rozsudku *ERAMENT Trading* byly překonány a nelze se jimi řídit. Ústavní soud totiž ve svém nálezu z 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, odmítl závěry tohoto odkazovaného rozsudku NSS a vyloučil, že by se občanskoprávní zákaz anaticismu dal aplikovat v daňovém řádu. Na závěry tohoto nálezu již Nejvyšší správní soud navázal ve svých rozsudcích z 25. 7. 2024, čj. 3 Afs 194/2022-60, anebo z 14. 8. 2024, čj. 1 Afs 190/2023-43. Ostatně v bodě 46 rozsudku čj. 3 Afs 194/2022-60 Nejvyšší správní soud shledal, že závěry rozsudku *ERAMENT Trading* již skutečně jsou překonány. Nyní napadený rozsudek městského soudu, který se na rozsudek *ERAMENT Trading*, tedy neobstojí.

### III. Vyjádření žalovaných ke kasační stížnosti a duplika žalovaného 1)

[13] Žalovaný 1) ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Nesouhlasí s úvahami stěžovatelky, že městský soud jednal za žalovaného a Nejvyšší správní soud. Také vyjádření žalovaného, podobně jako kasační stížnost, Nejvyšší správní soud shrnuje pouze ve stručnosti.

[14] Žalovaný 2) se ztotožnil s odůvodněním městského soudu v napadeném rozsudku. Dále zdůraznil, že věcně bylo o nároku na přiznání požadovaného úroku z úroku rozhodováno rozhodnutím žalovaného 1). Žalovaný 2) jako prvostupňový daňový orgán proto nemohl řešit námitku z 21. 6. 2021 věcně, tj. souběžně s odvolacím orgánem posuzovat oprávněnost nároku na přiznání požadovaného úroku z úroku.

[15] Také duplice se žalovaný 1) vyjadřoval k možnostem překonání závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku městského soudu.

### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je důvodná.

#### *Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu*

[17] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je také rozsudek, který neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek NSS ze 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelností se nejvyšší správní soud zabývá z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Rozsudek městského soudu trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost ve vztahu k rozhodnutí žalovaného 2). Žalovaný 2) rozhodoval o materiálně stejném úroku jako žalovaný 1), ovšem námitku z důvodu duplicity s řízením vedeným souběžně u žalovaného 1) věcně neposoudil. Městský soud pak v úvodu vlastního posouzení věci připomněl dispoziční zásadu a skutečnost, že se žalobní body musí vztahovat k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu správního orgánu při jeho vydání. Následně se zaměřil na jasně vymezené žalobní body, ke kterým se srozumitelně a podrobně vyjádřil. Tyto žalobní body se však obsahově vztahovaly toliko k rozhodnutí žalovaného 1). Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného 2) pak městský soud již žádný právní názor nevyslovil, ačkoli z výroku jeho rozsudku je zřejmé, že i tuto žalobu zamítl. V dalším řízení se tedy městský soud vyjádří také k rozhodnutí žalovaného 2) a setrvá-li na tom, že je žaloba i v této části nedůvodná, svůj závěr odůvodní.

#### *Překonání závěrů rozsudku ERAMENT Trading*

[19] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na okruh námitek, které stěžovatelka přípustně vznesla v doplnění své kasační stížnosti. Stěžovatelka namítá, že závěry rozsudku *ERAMENT Trading*, byly překonány nálezem Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23. Rozsudek *ERAMENT Trading* přitom byl rozsudkem, na něhož základě byl překonán závazný právní názor vyslovený zrušujícím rozsudkem městského soudu v dané konkrétní věci.

pokračování

[20] Jak stěžovatelka správně upozorňuje, Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 3 Afs 194/2022-60 na základě uvedeného nálezu Ústavního soudu shledal, že mezi rozsudkem *ERAMENT Trading* (jehož závěry byly Ústavním soudem překonány) a mezi rozsudkem z 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36 (jehož závěry byly Ústavním soudem aprobovány) existují rozdíly, které vedle sebe neobstojí a vedou k protikladným řešením. Dle Ústavního soudu přitom správnou linii rozhodování nastolil právě rozsudek čj. 2 Afs 148/2017-36, nikoliv pozdější rozsudek *ERAMENT Trading* (bod 46 rozsudku čj. 3 Afs 194/2022-60).

[21] Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 3082/23 konstatoval: *„Rozhodnutí devátého senátu (rozsudek ERAMENT Trading) poměrně jednoznačné závěry rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 relativizovalo. S odkazem na rozsudek sp. zn. 10 Afs 382/2020-51, který devátý senát označil jako 'korigující závěry rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36', totiž oproti skutečné, výše popsané argumentaci nesprávně uvedl, že stěžejním důvodem, proč tehdy Nejvyšší správní soud potvrdil možnost úročení prvotního přiznaného úroku, byla nová soukromoprávní úprava po účinnosti nového občanského zákoníku. V závěru rozsudku čj. 9 Afs 52/2021-42 je uvedeno, že přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má právě oporu v analogii iuris s občanským zákoníkem (bod 34 rozhodnutí devátého senátu). Nutno přitom dodat, že tyto závěry Nejvyšší správní soud formuloval, přestože se ve věci čj. 9 Afs 52/2021-42 primárně zabýval úrokem dle § 155 daňového řádu“ (bod 30 citovaného nálezu). Ústavní soud dále akceptoval závěry rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, neboť uvedl: „Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Odmítl nadto, že by šlo materiálně o 'úrok z úroku', neboť částka prvotního úroku 'vykrystalizovala', je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období [...]) a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Proto tehdy Nejvyšší správní soud nevázal a ani nemusel vázat své závěry na účinnost nové právní úpravy soukromého práva, neboť se dle jeho názoru o anatocismus vůbec nejednalo, případně byl jeho zákaz prolomen právě ustanovením § 254 daňového řádu“ (bod 32 citovaného nálezu). „Ústavní soud pro úplnost dodává, že nepovažuje rozsudek čj. 2 Afs 148/2017-36 za odklon od ustálené judikatury (zejména od rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009), neboť se s předchozí judikaturou dostatečně vypořádal, a to jednak poukazem na skutkovou odlišnost věci, jednak na existenci nové právní úpravy daňového řádu. Právě to označil za důvody, proč na ní nelze dále setrvávat“ (bod 34 citovaného nálezu). „S ohledem na právní názory obsažené ve shora uvedené judikatuře jí (stěžovatelkou) uplatněný nárok skutečně existoval již před účinností nového občanského zákoníku“ (bod 41 citovaného nálezu).*

[22] Dle názoru Ústavního soudu tak nárok na úrok z nepřipsaného úroku (byť materiálně se jedná o novou jistinu, neboť výše nepřipsaného úroku již je pevnou částkou) se odvíjí od samotného ustanovení § 254 daňového řádu. Možnost úročení úroků tak byla, s výjimkou situace podle § 253 odst. 3 daňového řádu, dána již od doby počátku účinnosti daňového řádu. Jinými slovy – možnost úročení úroků z prověřování nadměrného odpočtu nelze analogicky dovozovat ze zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a je tedy irelevantní, kdy občanský zákoník nabyl účinnosti (analogii úročení úroku v daňovém právu s úročením úroků v soukromém právu shledal Nejvyšší správní soud právě v rozsudku *ERAMENT Trading*).

[23] Názor Nejvyššího správního soudu, o který se v dané věci opřel žalovaný 1) a následně městský soud, tedy byl překonán rozdílnou judikaturou precedenčně nadřazeného soudu, tj. i judikaturou Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud proto vážil vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech. K nastalému problému již Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko v usnesení rozšířeného senátu z 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004-53, kde mj. 'konstatoval, že „pokud Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení.“ Ve stejném duchu pak dále vyslovil, že jakkoliv se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. Konečně pak uzavřel, že judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou proto povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu.

[24] V nyní projednávaném sporu se jedná o zdaňovací období třetí čtvrtletí 2011 a první až třetí čtvrtletí 2012. Tato období tedy již následovala po nabytí účinnosti daňového řádu (nabyl účinnosti 1. 1. 2011). Dle závěrů Ústavního soudu správnou linii rozhodování ve věci otázky anaticismu v daňovém právu nastolil rozsudek NSS čj. 2 Afs 148/2017-36, a nikoli pozdější rozsudek *ERAMENT Trading*. Ze závěrů rozsudku *ERAMENT Trading* proto v dalším řízení nelze vycházet. Protože rozhodnutí žalovaného 1) a rozsudek městského soudu byly postaveny právě na závěrech tohoto rozsudku, nemohou obstát.

[25] Za této situace je nadbytečné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byli žalovaný 1) v dalším řízení, jakož i městský soud v řízení o druhé žalobě stěžovatelky, bezpodmínečně vázáni právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku městského soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s., nebo zda místo toho mohli převzít závěry později vydaného rozsudku *ERAMENT Trading*. Šlo by totiž o čistě akademické úvahy, které by pro vedení dalšího řízení neměly význam. Touto námitkou se proto Nejvyšší správní soud již nezabýval.

## V. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se městský soud výslovně vyjádří k rozhodnutí žalovaného 2). Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného 1) bude vycházet ze závěrů nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 214/2023-55

V Brně 25. října 2024

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu