



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **AGRODIESEL HANÁ a. s.**, se sídlem Wellnerova 301/20, Olomouc, zastoupená Mgr. Janem Gebouským, advokátem se sídlem Klimentská 1246/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 19. 6. 2024, č. j. 65 Af 4/2023 – 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2022, č. j. 1916313/22/3101-51521-801036, zamítl námitku žalobkyně, ve které požadovala vyčíslení „*řádné kompenzace za pozdě přiznané a vyplacené úroky*“. Jako důvod zamítnutí námítky žalovaný uvedl, že s ohledem na novelu daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 již nárok na přiznání úroku z úroku nevzniká.

[2] Výše uvedenému předcházelo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2022, č. j. 272256/22/5300-22443-702189 (dále jen „*rozhodnutí OFŘ*“), kterým došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty za leden až říjen roku

2013 ze dne 30. 4. 2018. V důsledku toho žalovaný přípisem ze dne 5. 9. 2022 žalobkyni vyrozuměl o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 (jelikož rozlišení obou úroků není pro posouzení nynější věci podstatné, bude Nejvyšší správní soud oba tyto úroky pro zjednodušení dále společně označovat jen jako „úroky z nesprávně stanovené daně“), jejichž souhrnná výše činila 20 959 692 Kč. Žalobkyně doručila žalovanému dne 8. 9. 2022 podání označené jako „Věc: Žádost o vyplacení předepsaného úroku a související kompenzace na bankovní účet“, které žalovaný posoudil jednak jako žádost o vyplacení úroků z nesprávně stanovené daně a jednak jako námitku proti úkonu správce daně při placení daní ve smyslu § 159 daňového řádu. Žádosti o vyplacení úroků žalovaný vyhověl a dne 16. 9. 2022 zaslal žalobkyni předepsané úroky ve výši 20 959 692 Kč na její bankovní účet. O námitce žalobkyně pak žalovaný rozhodl výše uvedeným rozhodnutím ze dne 1. 12. 2022.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o námitce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 19. 6. 2024, č. j. 65 Af 4/2023 – 24, zamítl.

[4] Krajský soud nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že rozhodnutí OFŘ nabylo právní moci dne 29. 7. 2022. V důsledku tohoto rozhodnutí vznikl žalobkyni vratitelný přeplatek na DPH ve výši 22 006 220,89 Kč, který jí měl být podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu vrácen do 15 dnů ode dne 29. 7. 2022. Žalovaný tuto povinnost splnil, jelikož přeplatek žalobkyni vrátil již dne 29. 7. 2022. Současně žalobkyni vznikly úroky z nesprávně stanovené daně, na které bylo podle krajského soudu rovněž nutno pohlížet jako na vratitelný přeplatek.

[5] Následně krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že žalovaný měl podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu vzniklé úroky předepsat a vrátit také do 15 dnů ode dne 29. 7. 2022 (stejně jako přeplatek na DPH), přičemž tuto povinnost nesplnil, jelikož úroky žalobkyni vrátil až dne 16. 9. 2022.

[6] Podle krajského soudu žalobkyni nicméně nevznikl nárok na úrok z úroků z nesprávně stanovené daně. Úrok z vratitelného přeplatku totiž podle § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu nevzniká v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně, což dle krajského soudu potvrzuje také důvodová zpráva k citovanému ustanovení.

[7] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, krajský soud označil za nepřiléhavý. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu byl totiž podle krajského soudu vydán s velkým časovým odstupem před účinností právní úpravy relevantní pro projednávanou věc. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 nemohl reagovat na novou právní úpravu účinnou od 1. 1. 2021, která podle krajského soudu na rozdíl od té původní již zákaz vzniku úroku z úroku výslovně upravuje. Pravidlo uvedené v § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu je pak podle krajského soudu vyjádřeno způsobem, který nedává prostor pro jakýkoliv jiný výklad. Úroky z nesprávně stanovené daně tedy dle krajského soudu nelze posuzovat jinak než jako úroky hrazené správcem daně, které již dalšímu úročení nepodléhají.

pokračování

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvod lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka namítá, že rozsudek krajského soudu je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a také Ústavního soudu. Od této judikatury se dle stěžovatelky nelze odchýlit pouze s odkazem na důvodovou zprávu k novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021, jak to učinil krajský soud.

[10] S názorem krajského soudu, že odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 není přílehlavý, stěžovatelka nesouhlasí. Má za to, že tento rozsudek není překonaný, jelikož jeho závěry potvrdil Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23. Dle stěžovatelky od vydání rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 rovněž neproběhla žádná významná „rekodifikace daňového řízení“ a dílčí novelizace daňového řádu vedly spíše k upřesnění než koncepční změně. Dnešní daňový řád tak podle stěžovatelky vychází ze stejných principů a východisek jako ten v roce 2017 a ani jeho novelizace účinná od 1. 1. 2021 nepřinesla zásadní posun ve výslovném zákazu úročení úroků. Explicitní obecný zákaz úroku z úroku totiž dle stěžovatelky zákonodárce připravuje až v aktuálně projednávané novele daňového řádu.

[11] Stěžovatelka dále odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 a nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23. Má za to, že se původní úroky z nesprávně stanovené daně předepsané žalovaným staly novou jistinou *sui generis*, jejíž další úročení nelze považovat za „úrok z úroku“, a nelze tak aplikovat § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že daňový řád ve znění od 1. 1. 2021 již nestanovuje lhůtu pro předpis úroku, pouze správci daně ukládá povinnost do evidence daní předepsat úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik. Tyto podmínky v případě stěžovatelky pominuly dne 29. 7. 2022, kdy jí byl vrácen zadržovaný přeplatek na DPH. Následně žalovaný dle svých tvrzení vynaložil veškeré úsilí, aby stěžovatelce předepsal úroky z nesprávně stanovené daně v co nejkratší době, k čemuž s ohledem na složitost projednávané věci došlo dne 5. 9. 2022. Žalovaný se proto domnívá, že při předepisování úroků postupoval v souladu se zákonem.

[13] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Úvodem je vhodné upozornit, že stěžovatelka nepodřadila důvody kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 s. ř. s. Ze zásady *iura novit curia* nicméně plyne, že stěžovatelka není

povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení zákona; soud je posuzuje podle jejich obsahu a je oprávněn sám podřadit kasační námitky pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[16] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.*

[17] Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední. V § 254 odst. 2 písm. a) tohoto zákona je dále uvedeno, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*

[18] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že se měl krajský soud řídit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017 – 36. V uvedeném rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že částku prvotního úroku, která „*vykrystalizovala*“, je ohraničená a pevně daná, lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, přičemž při prodlení správce daně s předepsáním či vrácením úroku se tato částka dále úročí podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Tento závěr však neobstojí v konfrontaci s nynějším zněním daňového řádu, jelikož novela účinná od 1. 1. 2021 podstatným způsobem změnila úpravu úroků hrazených správcem daně.

[19] Na uvedeném nic nemění ani nálezní Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23, jelikož se týkal nároku na úrok z pozdě předepsaného a vráceného úroku za období od 29. 3. 2013 do 31. 5. 2019. Ústavní soud se tedy v tomto nálezu nezabýval novelou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021, a proto nemohl ani aprobovat použití závěrů dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu i po účinnosti této novely, jak se domnívá stěžovatelka.

[20] K námitce stěžovatelky, že se od závěrů judikatury nelze odchýlit pouze s odkazem na důvodovou zprávu k novele daňového řádu, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud v napadeném rozsudku neodkazoval pouze na tuto důvodovou zprávu. Krajský soud odkazoval především na § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu, který byl do tohoto zákona vložen novelou účinnou od 1. 1. 2021. Odkaz na důvodovou zprávu k této novele krajský soud uváděl pouze podpůrně. Změna zákona pak nepochybně může být důvodem pro odchýlení se od dřívější judikatury. Opačný závěr by byl ostatně v rozporu s principem dělby moci a rolí soudů, jejichž úkolem je právo vykládat, nikoliv jej tvořit (to je naopak úkolem zákonodárce). Normativní síla judikátu je vždy spojena s právním předpisem, který

pokračování

soud v daném judikátu vykládá (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, § 17, In: ASPI). Změna tohoto předpisu tedy může normativní sílu judikátu ve vztahu k novému znění předpisu značně oslabit nebo jej může této síly i zbavit. Důvodová zpráva k novele, kterou se právní předpis mění, pak může být významným zdrojem pro zjištění úmyslu zákonodárce. Pro posouzení relevance dřívější judikatury ve vztahu k novému znění právního předpisu je totiž podstatné, zda zákonodárce změnou tohoto předpisu zamýšlel změnit v něm obsaženou právní normu, či zda se například jednalo o pouhou „kosmetickou úpravu“ jeho znění bez faktické změny obsahu.

[21] Nejvyšší správní soud musí nicméně korigovat závěry krajského soudu. V napadeném rozsudku krajský soud chybně uvedl, že k předepsání a vrácení úroků mělo dojít ve lhůtě podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *vznikne-li v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu*. Citované ustanovení tedy upravuje pouze lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku. Skutečnost, zda úroky z nesprávně stanovené daně představují vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu, však lze posoudit teprve po jejich předepsání do evidence daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022 – 29, č. 4540/2024 Sb. NSS, k § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020).

[22] Podle § 251c odst. 3 daňového řádu *úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní*. Jinými slovy, úrok hrazený správcem daně nelze předepsat dříve, než pominou podmínky pro jeho vznik. Úrok z nesprávně stanovené daně přitom může dle § 254 odst. 2 daňového řádu vznikat až do uplynutí lhůty pro její vrácení [resp. lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu]. Tuto lhůtu proto nelze současně vztáhnout na povinnost správce daně předepsat a vrátit úrok z nesprávně stanovené daně, jelikož do posledního dne této lhůty mohou trvat podmínky pro jeho vznik, což podle § 251c odst. 3 daňového řádu brání předepsání úroku.

[23] Krajský soud v napadeném rozsudku rovněž nesprávně vycházel z § 253a daňového řádu. V tomto ustanovení je upraven úrok z vratitelného přeplatku, který vzniká v případě, že správce daně vzniklý vratitelný přeplatek v zákonné lhůtě nevrátí, nepoužije ani nepřevéde. Jak již bylo uvedeno výše, dokud správce daně úrok nepředepíše, nelze posoudit, zda vůbec nějaký vratitelný přeplatek vznikl. Správci daně proto nemůže běžet lhůta, aby takový přeplatek vrátil, použil nebo převedl, a tedy ani nemůže vznikat úrok z vratitelného přeplatku.

[24] V projednávané věci žalovaný stěžovatelce předepsal úroky z nesprávně stanovené daně dne 5. 9. 2022, v důsledku čehož stěžovatelce vznikl vratitelný přeplatek, který jí žalovaný vrátil dne 16. 9. 2022 (tedy 11 dní po jeho vzniku). Žalovaný proto nebyl v prodlení s vrácením přeplatku, a to ani pokud by k tomu byl povinen ve lhůtě podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu, jak se chybně domníval krajský soud. Do prodlení se žalovaný mohl dostat nanejvýš s předepsáním úroku do evidence daní, na to však § 253a daňového řádu nedopadá.

[25] Výrok napadeného rozsudku v nyní projednávané věci však i přesto ob stojí, jelikož krajský soud (byť z jiných důvodů) dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelce nevznikl nárok na úrok z úroků z nesprávně stanovené daně. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatelce nemohl vzniknout úrok z vratitelného přeplatku za pozdní vrácení úroků, jelikož žalovaný nebyl v prodlení s jejich vrácením. V úvahu tedy teoreticky připadá pouze „úrok za prodlení s předepsáním úroku“, ke vzniku nároku stěžovatelky na takový úrok by však musely být splněny dvě podmínky, konkrétně by žalovaný musel být v prodlení s předepsáním úroků a zároveň by tento úrok muselo být možné podřadit pod některý z úroků hrazených správcem daně ve smyslu § 251c odst. 1 daňového řádu. V nyní projednávané věci však nebyla splněna již první z uvedených podmínek, jelikož žalovaný nebyl v prodlení s předepsáním úroku do evidence daní.

[26] Daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 správci daně výslovně žádnou lhůtu k předepsání úroku nestanoví (na rozdíl od znění účinného do 31. 12. 2020). Při předepisování úroků je proto správce daně vázán toliko obecnými zásadami správy daní, zejména pak zásadou hospodárnosti uvedenou v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, dle které je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Skutečnost, zda při předepisování úroku hrazeného správcem daně nastaly zbytečné průtahy, je pak nutné posuzovat individuálně s ohledem na okolnosti konkrétního případu.

[27] V nyní projednávané věci uplynulo od vydání rozhodnutí OFŘ do předepsání úroků na osobní daňový účet stěžovatelky 46 dní. Daňový řád správci daně nestanoví žádnou obecnou lhůtu pro vydání rozhodnutí, avšak v případech, kdy správci daně stanoví lhůtu k provedení nějakého úkonu, jedná se zpravidla o lhůtu v délce 30 dnů (srov. například § 36 odst. 3, § 38 odst. 3 a 4, § 105 odst. 5, § 129 odst. 1, § 140 odst. 3, § 155b odst. 1 a § 156 odst. 2 daňového řádu). Není ovšem vyloučena ani delší lhůta (například 60 dnů – viz § 261 odst. 4 daňového řádu). Pro srovnání lze také odkázat na obecnou lhůtu pro vydání rozhodnutí podle § 71 odst. 3 správního řádu, přestože se správní řád na daňové řízení podle § 262 daňového řádu nepoužije. Tato lhůta činí 30 dnů od zahájení řízení, přičemž ji lze prodloužit až o dalších 30 dnů (celkem tedy 60 dnů). S ohledem na uvedené skutečnosti není lhůta v délce 46 dní bez dalšího zjevně nepřiměřená. Z tvrzení stěžovatelky pak nevyplývá nic jiného, co by nasvědčovalo tomu, že žalovaný nepostupoval bez zbytečných průtahů.

[28] Jelikož v nyní projednávané věci nebyl naplněn již první předpoklad pro vznik stěžovatelčina nároku na požadovaný úrok, nezabýval se již Nejvyšší správní soud naplněním druhého předpokladu, tedy zda je stěžovatelkou požadovaný úrok možné podřadit pod některý z úroků hrazených správcem daně ve smyslu § 251c odst. 1 daňového řádu.

[29] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho

pokračování

úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. března 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu