



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Pavla Molka (soudce zpravodaj) a soudců Petra Mikeše a Kateřiny Kopečkové v právní věci žalobce: **MILZA zemědělské družstvo**, sídlem Zaječice 343, Zaječice, zast. Mgr. Markem Landsmannem, advokátem se sídlem Sladkovského 767, Pardubice, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2024, č. j. 49002-3/2024-590000-11, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 26. 2. 2025, č. j. 52 Af 12/2024-75,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 26. 2. 2025, č. j. 52 Af 12/2024-75, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2024, č. j. 49002-3/2024-590000-11, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 44 485 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Marka Landsmanna, advokáta se sídlem Sladkovského 767, Pardubice, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný sedmi dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 12. 2022 doměřil žalobci daň (snížil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů), a to za sedm zdaňovacích období od 2. čtvrtletí 2019 do 4. čtvrtletí 2020. Tyto částky předepsal na osobní daňový účet žalobce. Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) poté k odvolání žalobce doměřené částky navýšilo, rozdíl mezi původně doměřenou a předepsanou daní a daní doměřenou GŘC byl

žalobci opět předepsán na osobní daňový účet. Celkem bylo tudíž vydáno čtrnáct předpisných dokladů ve vztahu k sedmi zdaňovacím obdobím.

[2] Žalovaný vydal dne 29. 2. 2024 celkem čtrnáct vyrozumění o předepsání úroku z prodlení; celkem činil úrok z prodlení 444 018 Kč. Žalovaný předepsal úrok z prodlení ve vztahu ke každému předpisu doměřené daně, tj. za každé zdaňovací období vypočetl úrok nejprve z částky, kterou žalobci doměřil žalovaný, a poté z rozdílu mezi touto částkou a částkou, ke které dospělo v rozhodnutí o odvolání GŘC, přičemž každou výslednou částku v souladu se zákonem zaokrouhlil. Ve vztahu k sedmi zdaňovacím obdobím tudíž vydal čtrnáct vyrozumění o předepsání úroku z prodlení.

[3] Žalobce podal proti vyrozuměním námitku, v níž uvedl, že žalovaný se rozdělením doměrků a jejich dílčím úročením dopustil zakázaného postupného zaokrouhlování. Žalovaný námitku v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl. Uvedl, že při evidenci doměrků postupoval správně. Protože k doměřené dani bylo vydáno čtrnáct předpisných dokladů, muselo být vydáno také čtrnáct vyrozumění o předpisu úroku z prodlení, přičemž každá částka musela být zaokrouhlena v souladu se zákonem.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uzavřel, že žalovaný postupoval správně, pokud průběžně předepisoval doměřenou daň na osobní daňový účet žalobce a následně vydal odpovídající počet vyrozumění o předepsání úroku z prodlení. Jednotlivé částky v těchto vyrozuměních byly v souladu se zákonem zaokrouhleny.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Namítl, že krajský soud a žalovaný vycházejí z nesprávného předpokladu, že na osobním daňovém účtu lze evidovat také nepravomocně stanovenou daň. Daňová povinnost je vždy jen jedna a nelze ji dělit na více částí. Úrok z prodlení měl proto být vypočten pouze z částky pravomocně doměřené daně.

[7] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že v okamžiku vydání vyrozumění o předpisu úroku z prodlení byla daň stanovena pravomocně. Výklad zastávaný stěžovatelem považuje za zužující.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[10] NSS v první řadě uvádí, že stěžovatel použil správný žalobní typ, pokud proti rozhodnutí o námitkách proti vyrozumění o předpisu úroků z prodlení podal žalobu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 8. 2022, č. j. 141 Af 14/2022-14, č. 4400/2022 Sb. NSS).

[11] Stěžovatel má dále pravdu v tom, že krajský soud zjevně nezohlednil judikaturu k otázce evidence daní. NSS totiž v rozsudku ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS, dospěl k závěru, že *„daň je možné evidovat teprve v okamžiku, kdy je pravomocně stanovena. [...] Jiný postup zákon neumožňuje, na čemž nic nemění ani to, že stěžovatel k takovému postupu shledává rozumné důvody. Nepravomocně stanovenou daň by bylo možné evidovat pouze za předpokladu, že by došlo ke změně zákona tak, aby takový postup výslovně umožňoval, do té doby by se jednalo o postup rozporný s čl. 2 odst. 3 Ústavy.“* Pokud žalovaný předepisuje daň na osobní daňový účet ještě před tím, než je pravomocně stanovena, postupuje v rozporu se zákonem. Na tento rozsudek stěžovatel krajský soud aktivně upozornil v podání ze dne 29. 8. 2024, přesto krajský soud setrval na opačném názoru prosazovaném žalovaným, když v bodě 18 svého rozsudku uvedl: *„Jestliže žalovaný vysvětlil, a dle soudu dostatečně podrobně, jakým způsobem zaznamenal daňové povinnosti žalobce, a to jednotlivými shora uvedenými předpisy na jeho daňovém účtu, pak takovému postupu nemá soud co vytknout. Z právní úpravy vedení daňové evidence nevyplývá požadavek na zachycení pouze pravomocně stanovené daně, to ostatně v samotné žalobě v rámci včasné uplatněných žalobních bodů žalobce nenamítal, naopak je v § 149 odst. 1 daňového řádu jednoznačně uvedeno, že se eviduje stanovení daně. Krajský soud nevidí důvod pro zaujetí zužujícího výkladu jasného znění textu zákona.“*

[12] Navzdory přesvědčení žalovaného však pro nyní projednávaný případ otázka evidence doměřené daně není relevantní. Pro projednávaný případ jsou podstatnější závěry rozsudku ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2 Afs 84/2022-27, v němž NSS uvedl že *„[ú]rok z prodlení vzniká a je splatný bez ohledu na to, zda správce daně vydá platební výměr předepisující úrok z prodlení. Správce daně však může vydat platební výměr na úrok z prodlení, předepsat jej a vymáhat, až když má najisto postavenou otázku splatnosti úroku z prodlení, tedy když je pravomocně rozhodnuto o nedoplatku na dani (viz rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33). [...] Vznik úroku z prodlení je závislý na tom, zda je daňovému subjektu doměřena daň. Teprve v případě, kdy je daň doměřena, tedy pravomocně stanovena (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115), lze učinit definitivní závěr, zda daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení a v jaké výši. Úrok z prodlení nemůže být předepsán, pokud není pravomocně stanovena původní daňová povinnost, neboť není najisto postavena otázka jeho splatnosti.“*

[13] Citované závěry se sice vztahují k úpravě účinné do 31. 12. 2020, uplatní se však bez ohledu na to, že žalovaný nepředepisoval úrok z prodlení deklaratorním platebním výměrem, ale vydal pouze vyrozumění o jeho předpisu. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný skutečně postupoval chybně, pokud počítal úrok z prodlení zvlášť z částky daně doměřené prvostupňovým rozhodnutím a zvlášť z částky, o kterou doměřenou daň navýšil odvolací orgán. Úrok z prodlení mohl předepsat teprve v okamžiku, kdy byla daň pravomocně stanovena, a to pouze z konečné částky pravomocně stanovené daně. Stěžovatel v žalobě původně brojil pouze proti tomu, že žalovaný dělil daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období vždy na dva díly (na daňovou povinnost uloženou v původním platebním

výměru a na navýšení vzniklé na základě rozhodnutí GŘC o odvolání) a v důsledku toho došlo k dvojímu zaokrouhlování nahoru na celé koruny, které vedlo ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím k navýšení úroku o korunu. Např. ve vztahu k prvnímu čtvrtletí roku 2020 vznikla součtem zaokrouhlených úroků z obou dílů částka 25 906 Kč, zatímco zaokrouhlením úroku vypočteného z celé částky za dané období by byla určena částka 25 905 Kč.

[14] Příčinou tohoto chybného výsledku však podle NSS není pouze chybně provedený výpočet, jak původně uváděl stěžovatel, nýbrž – ve světle výše citované judikatury zásadnější – pochybení spočívající v tom, že žalovaný předepisoval úrok z prodlení již ve chvíli, kdy daň ještě nebyla pravomocně stanovena. Jinak řečeno, zásadní problém nespočívá v tom, že byl úrok předepsán dvěma samostatnými vyrozuměními se samostatně zaokrouhlovanou částkou, ale v tom, že první z úroků byl předepsán předčasně na nepravomocně stanovenou daň. Námitka stěžovatele proto byla důvodná. Zároveň nešlo v řízení před krajským soudem o opožděně uplatněnou námitku, jak krajský soud naznačil ve výše citovaném bodě 18 svého rozsudku, ale pouze o rozšíření včas uplatněného žalobního bodu nepříznivých důsledků, které pro stěžovatele mělo vyrozumění vždy dvojicí vyrozumění o předpisu úroků, o specifikaci chybných příčin tohoto postupu.

[15] Nad rámec uvedeného NSS uvádí, že se žalovaný nedopustil postupného zaokrouhlování v rozporu s § 146 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jak stěžovatel původně tvrdil. Toto pravidlo zakazuje postup, kdy je daň postupně zaokrouhlována nejdříve např. na desítky, poté na stovky, poté na tisícovky apod., což může vést ke zkreslenému výsledku. Jedná se tedy čistě o matematické pravidlo, které na nyní projednávaný případ nedopadá.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož byl již v řízení před krajským soudem dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[17] Jelikož NSS zrušil rozsudek krajského soudu a současně rozhodnutí správního orgánu, je podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[18] V souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení před soudem, které vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti. Takové právo naopak má stěžovatel. Podle § 57 odst. 1 s. ř. s. náklady řízení

pokračování

představují zejména zaplacené soudní poplatky, odměna zástupců stěžovatele a hotové výdaje.

[19] Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce stěžovatele, Ing. Františka Mejty, daňového poradce. Zástupce stěžovatele učinil některé úkony přede dnem nabytí účinnosti novely vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., a tudíž se odměna za ně stanoví podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Jedná se o přípravu a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a tři navazující podání z 5. 7. 2024, z 29. 8. 2024 a ze 14. 11. 2025 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Podle advokátního tarifu ve znění před novelou odměna zástupce stěžovatele činí v dané věci 5 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 5 x 300 Kč, celkem tedy 17 000 Kč. Po 1. 1. 2025 zástupce stěžovatele zaslal dupliku ze 4. 1. 2025 a zúčastnil se jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. d) a g) advokátního tarifu], náleží mu tedy odměna za dva úkony. Na sazbu mimosmluvní odměny je třeba použít § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu, neboť hodnotu věci lze zjistit jen s nepoměrnými potížemi, neboť stěžovatel sice žaloval ve věci úroku z prodlení ve výši 444 018 Kč, ovšem věcně napadal pouze rozdíly v řádu jednotek korun vzniklé nesprávným zaokrouhlováním. Vzhledem k jeho argumentaci, že úrok byl předepsán předčasně a vypočítán nesprávně, není konečná výše úroku v současné době jasná, a proto nelze v daném okamžiku ani přesně určit hodnotu věci. Při tarifní hodnotě 113 000 Kč dle § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu činí odměna za jeden úkon 5 620 Kč. Náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu činí 450 Kč. Podle novelizovaného znění advokátního tarifu tedy odměna zástupce před krajským soudem za dva úkony představuje částku 12 140 Kč. Odměna zástupce stěžovatele za řízení před krajským soudem tedy činí 29 140 Kč. Stěžovateli proto na náhradě nákladů řízení před krajským soudem náleží 32 140 Kč.

[20] Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje jeden úkon právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a činí 5 620 Kč [§ 7 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu] a paušální částku 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Odměna advokáta v řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 6 070 Kč, navýšeno o DPH ve výši 21 %, neboť stěžovatelův zástupce doložil NSS, že je plátcem DPH, celkem 7 345 Kč. Stěžovateli tak za řízení před NSS náleží náhrada nákladů řízení ve výši 12 345 Kč.

[21] Celkově je tedy žalovaný povinen uhradit stěžovateli náklady řízení ve výši 44 485 Kč, a to k rukám jeho zástupce Mgr. Marka Landsmanna, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 5. srpna 2025

Pavel Molek
předseda senátu