



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Veletrhy Brno, a.s.**, IČ 25582518, se sídlem Výstaviště 405/1, Brno, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“), rozhodnutím o úroku z vratitelného přeplatku ze dne 22. 1. 2016, č. j. 4170708/15/3001-51522-711830, rozhodl podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tak, že úrok z vratitelného přeplatku žalobkyni nenáleží.

[2] V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl, že mu byla dne 26. 10. 2015 doručena žádost o bezodkladné předepsání úroku z vratitelného přeplatku. V ní žalobkyně odkázala na sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3547736/15/3001-51522-711830, kterým byla vyrozuměna o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, jehož celková výše činila částku 20.214.216 Kč, z níž jí již byla vyplacena částka 12.695.500 Kč. Zbývající částka 7.518.716 Kč byla připsána na její účet dne 8. 10. 2015, ačkoliv tak měl správce daně učinit podle § 254 odst. 3 daňového řádu již v roce 2011, kdy bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu odstavce prvního téhož ustanovení. Tímto postupem správce daně podle žalobkyně porušil § 155 odst. 2 ve spojení s § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu,

a proto jí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 téhož zákona z částky 7.518.716 Kč. Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že s ohledem na znění § 154 odst. 1 ve spojení s § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu není pochyb o tom, že rovněž i úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje při splnění zákonných podmínek vratitelný přeplatek.

[3] K této argumentaci žalobkyně správce daně uvedl, že předepsáním částky 7.518.716 Kč na základě sdělení ze dne 30. 9. 2015 vznikl daňovému subjektu k témuž dni vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, jelikož nevykazoval nedoplatky na osobních daňových účtech. Ustanovení § 254 daňového řádu neupravuje lhůtu a způsob vrácení tohoto vratitelného přeplatku (úroku) a v tomto směru se postupuje podle § 155 odst. 2 téhož zákona, na základě něhož má správce daně povinnost vrátit daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě jeho žádosti nebo v případech stanovených zákonem. V posuzované věci však správce daně vrátil žalobkyni nad rámec zákona, tedy bez v něm požadované žádosti, vratitelný přeplatek dne 6. 10. 2015. Z výše uvedeného je zřejmé, že vratitelný přeplatek v částce 7.518.716 Kč nebyl daňovému subjektu vrácen po lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu, která činí 30 dnů ode dne doručení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, ani po uplynutí jiné zákonné lhůty.

[4] Dále správce daně zdůraznil, že § 254 odst. 4 daňového řádu směřuje pouze na situaci, kdy vratitelný přeplatek vznikne v přímé souvislosti se zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a to ve vazbě na vrácení částky daně uhrazené daňovým subjektem na základě zrušeného, změněného či a nicotného rozhodnutí. Toto ustanovení se však nevztahuje na vratitelný přeplatek, který může vzniknout v souvislosti s tím, že správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu úrok z neoprávněného jednání podle § 254 odst. 3 daňového řádu. Pokud předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet vznikne daňovému subjektu vratitelný přeplatek, vznikne mu současně i oprávnění s ním disponovat, a správce daně s ním nakládá v souladu s § 154 a § 155 daňového řádu, pokud o to daňový subjekt požádá. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu tak upravuje zvláštní pravidlo zacházení s přeplatkem a představuje speciální úpravu k obecným ustanovením o přeplatku zakotveným v § 154 a § 155 téhož zákona. Podmínkou pro kladné rozhodnutí podle § 155 odst. 5 daňového řádu je existence vratitelného přeplatku, to znamená, že již bylo o jeho konkrétní částce rozhodnuto a tato částka musí být evidována na osobním daňovém účtu jako vratitelný přeplatek.

[5] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítl a rozhodnutí o nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku potvrdil, přičemž se ztotožnil se všemi zmíněnými závěry správce daně.

[6] Krajský soud v Brně však rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016 - 50, uvedené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud vyložil ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu tak, že povinnost i bez žádosti vrátit přeplatek vzniklý v důsledku zrušení dřívějšího rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost se vztahuje na částku zaplacenou daňovým subjektem i na sankční úrok z této částky. Správce daně tedy byl povinen žalobkyni již v roce 2011 vyplatit celý sankční úrok.

[8] Podle krajského soudu by žalobou napadené rozhodnutí bylo nutné zrušit i v případě, že by se znění § 254 odst. 4 daňového řádu na sankční úrok nevztahovalo a přeplatek by bylo možné vrátit pouze na žádost. Žalovaný totiž zcela pominul, že v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu měl být úrok z neoprávněného jednání stanoven ve správné výši, tedy v částce

pokračování

20.214.216 Kč, již ke dni 26. 7. 2011, a proto nebylo možné argumentovat rozdělením tohoto úroku na dvě části. Naopak, nutno mít za to, že jakékoli podání žalobkyně se týkalo sankčního úroku jako celku a následně též úroku z vratitelného přeplatku jako celku. Při tomto náhledu by i při akceptaci výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu učiněného žalovaným bylo třeba žádost o přiznání vratitelného přeplatku ze dne 14. 1. 2013 vztáhnout též na tehdy dosud fakticky nepředepsanou část úroku z neoprávněného jednání ve výši 7.518.716 Kč. Tímto podáním dala žalobkyně jednoznačně najevo, že jí měl být úrok z neoprávněného jednání jako celek nejen předepsán, ale též vrácen. Uvedené podání žalobkyně tak bylo nutné podle jeho obsahu považovat za žádost o vrácení přeplatku vzniklého na základě předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu uvedl, že tak činí z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud nesprávně vyložil § 254 odst. 4 daňového řádu, neboť povinnost bez žádosti vrátit přeplatek vzniklý v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost se vztahuje pouze na částku, kterou daňový subjekt na základě tohoto zrušeného rozhodnutí zaplatil. Sankční úrok z této částky pak již nelze považovat za vratitelný přeplatek vzniklý v přímém důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně, a lze jej tak vrátit pouze na základě žádosti daňového subjektu.

[11] Stěžovatel se neztotožnil ani s názorem krajského soudu, podle něhož bylo třeba žádost o přiznání vratitelného přeplatku ze dne 14. 1. 2013 vztáhnout též na tehdy dosud fakticky nepředepsanou část úroku. Obě žádosti žalobkyně totiž směřují výhradně k předepsání úroku, nikoliv k jeho vyplacení. Úkolem stěžovatele přitom není domýšlet podání daňových subjektů či je interpretací dotvářet zcela mimo rámec jejich jednoznačného označení i obsahu. Napadený rozsudek tak považuje stěžovatel za nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud nevysvětlil, z čeho dovodil závěr, podle něhož z uvedené žádosti vyplývá, že se žalobkyně domáhala kromě předepsání úroku i jeho vrácení. Předepsaný úrok byl žalobkyni vrácen i bez její žádosti. Toto jednání by se dalo považovat za pochybení, neboť tak správce daně učinil bez dispozičního úkonu daňového subjektu, který nicméně své možnosti podat námítky proti nevyžádanému vrácení úroku nevyužil.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, z něhož lze podle něho dovodit, že přeplatek vzniklý předpisem úroku podle § 254 daňového řádu se vrací na žádost, nikoliv *ex officio*.

[14] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti.

Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[19] Stěžovateli je nutno dát zapravdu v tom, že krajský soud výslovně neuvedl, jaké důvody jej vedly k závěru, že „podáním [ze dne 14. 1. 2013] dal žalobce jednoznačně najevo, že mu měl být úrok z neoprávněného jednání (jako celek) nejen předepsán, ale též vrácen“. S ohledem na obsah 57. odstavce napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že krajský soud k závěru o tom, že žalobkyně očekávala nejen předepsání, nýbrž i vrácení úroku, vedly spíše objektivní okolnosti věci než jednoznačný projev vůle žalobkyně. Konkrétně krajský soud poukázal na to, že dosud předepsané úroky byly žalobkyni v obou případech vráceny do deseti dnů od jejich předepsání, a to i bez žádosti. Podle krajského soudu přitom měl být žalobkyni vrácen úrok v plné výši ihned v roce 2011, a žalobkyně tedy nemusela samostatně žádat o vrácení té jeho části, kterou jí stěžovatel nezákonně odmítl předepsat. Z odůvodnění napadeného rozsudku tedy vyplývá, jaký další důvod vedl krajský soud ke zrušení rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti rozsáhle polemizuje s důvody, které krajský soud vedly k závěru, že byl povinen žalobkyni úrok vyplatit, což by v případě jejich absence nebylo možné. Navíc uvedený důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí nepředstavuje primární skutečnost, na základě níž ho lze považovat za nezákonný, jak vyplývá z další části odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[20] Napadený rozsudek krajského soudu tedy v uvedeném směru není možné považovat za nepřezkoumatelný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[21] Proto se Nejvyšší správní soud mohl ke zbývajícím kasačním námitkám zabývat tím, zda a kdy vznikl žalobkyni nárok na úrok z částky 7.518.716 Kč, která odpovídá rozdílu mezi úrokem z neoprávněného jednání správce daně přiznaným a předepsaným v celkové výši 20.214.216 Kč na základě sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3547736/15/3001-51522-711830, a tímto úrokem v celkové výši 12.695.500 Kč, který byl původně přiznan a předepsán sděleními správce daně ze dne 26. 10. 2011, č. j. 352590/11/288914710613, č. j. 352120/11/288914710613 a č. j. 350138/11/288914710613. Úrok z neoprávněného jednání náležel žalobkyni podle § 254 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na vydání rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011 - 109, který nabyl právní moci dne 11. 7. 2011. Tímto rozsudkem bylo zrušeno pro nezákonnost spočívající v uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, a dodatečný platební výměr Finančního

pokračování

úřadu Brno I ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, kterými byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 39.925.470 Kč. Úrok z neoprávněného jednání byl přitom žalobkyni přiznán a předepsán nejen z této částky zaplacené daně, nýbrž i z částky 13.416.051 Kč odpovídající uhrazenému daňovému penále a z uhrazené částky 711.628 Kč odpovídající rozdílu mezi vypočteným a původně předepsaným úrokem z odložené úhrady doměřené daně.

[22] Při posouzení této právní otázky vycházel Nejvyšší správní soud ze svých předchozích rozsudků ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, v nichž byl učiněn závěr, že pokud správce daně v rozporu se zákonem prodlévá s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, tedy že tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dní v souladu s odstavcem třetím téhož ustanovení, zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. V důsledku toho daňovému subjektu náleží rovněž další úrok podle § 254 odst. 1 téhož zákona, a to z částky původního úroku podle tohoto ustanovení, který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl. V obou těchto judikátech totiž Nejvyšší správní soud dovodil, že samotný první úrok, k jehož placení byl správce daně povinen, je nutné považovat za daň v širším slova smyslu podle legální definice zakotvené v § 2 odst. 1 poslední větě daňového řádu. Dále podle těchto rozhodnutí úrok z neoprávněného jednání představuje rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Konečně uvedené judikáty učinily úsudek, že ve vztahu k tomuto ustanovení je přípustné, aby daňovému subjektu náležela částka, která je ve svém konečném důsledku úrokem z úroku, byť nejde o úročení průběžné, ale jen o přiznání druhého úroku z částky jistiny, která sama vznikla jako úrok první.

[23] Se všemi těmito úvahami a závěrem z nich vyplývajícím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje i pro účely posuzované věci a nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Proto musí učinit ve shodě s krajským soudem závěr, že stěžovatel byl povinen v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, žalobkyni přiznat a předepsat úrok z neoprávněného jednání ve správné výši 20.214.216 Kč nejpozději do dne 26. 7. 2011, tedy ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně. Jestliže tedy správce daně takto původně postupoval pouze ve vztahu k části úroku z neoprávněného jednání ve výši 12.695.500 Kč, náleží žalobkyni za období ode dne 27. 7. 2011 do vrácení úrok ze zbývajících částky 7.518.716 Kč odpovídající části nepředepsaného úroku z neoprávněného jednání. Tento úrok měl být tedy žalobkyni přiznán za použití § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, podle něhož *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 ubrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší 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.*

[24] Závěr krajského soudu je nutné korigovat jen v tom směru, že správce daně neměl takto postupovat podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, s poukazem na vznik vratitelného přeplatku ve smyslu § 254 odst. 4 téhož zákona. Nicméně i podle rozhodného znění § 155 odst. 5 věty první a druhé daňového řádu, *je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu*

náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Výše úroku z částky 7.518.716 Kč je tak shodná, at' již by se žalobkyni přiznala a předepsala postupem podle rozhodného znění § 254 odst. 1 daňového řádu nebo § 155 odst. 5 téhož zákona. Právě úroku z této částky, která odpovídá nepřiznané a nepředepsané části úroku z neoprávněného jednání správce daně, se přitom žalobkyně v žádosti ze dne 26. 10. 2015 domáhala. Proto není žádný důvod, aby stěžovatel po zrušení jeho předchozího rozhodnutí o odvolání napadeným rozsudkem krajského soudu v dalším řízení takový úrok v souladu s citovanou judikaturou žalobkyni nepřiznal a nepředepsal za použití § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve spojení s přechodným ustanovením čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

[25] I přes zmíněnou dílčí nesprávnost argumentace krajského soudu lze tedy jím provedené posouzení sporné právní otázky považovat za správné a napadený rozsudek za zákonný. Ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalobkyni v něm nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 29. září 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu