



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupíkové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2020, č. j. 55 Af 2/2018 - 37,

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Žádostí ze dne 29. 6. 2015 žalobkyně požádala Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) souvisejícího s nadměrným odpočtem na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce října roku 2012, a to ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání daného nadměrného odpočtu z účtu správce daně.

[2] Rozhodnutím ze dne 28. 7. 2015, č. j. 3295376/15/2111-50522-208266, správce daně žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal. Byl názoru, že předmětný nadměrný odpočet byl žalobkyni vrácen v zákonné lhůtě, pročez jí nevznikl nárok na vyplacení úroku z vratitelného přeplatku (dále též „prvostupňové rozhodnutí“).

[3] O odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 11. 2017, č. j. 49146/17/5300-21442-711359, tak, že odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Uvedl, že žalobkyni vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku, neboť nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012 byl správcem daně prověřován déle jak tři měsíce od skončení tohoto zdaňovacího období. Úrok přitom žalobkyni dle žalovaného náleží za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, a nikoliv za období od 27. 12. 2012, jak v žádosti požadovala. Úrok za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 však již byl žalobkyni přiznán v řízení zahájeném správcem daně v reakci na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015 - 43, ve kterém soud vyslovil, že správce daně je povinen vydat rozhodnutí, kterým žalobkyni přizná úrok z vratitelného přeplatku. Orgány finanční správy proto žalobkyni přiznaly předmětný úrok za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 (rozhodnutí správce daně ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, a rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359). Žalovaný proto uvedl, že „*prvostupňový správce daně pochybil, pokud napadeným rozhodnutím odvolateli (žalobkyni – poznámka soudu) úrok nepřiznal. Přiznání předmětného úroku se však odvolatel domohl již v jiném řízení, a proto odvolací orgán nezměnil napadené rozhodnutí ve prospěch odvolatele, nýbrž toto rozhodnutí potvrdil a zamítl odvolání. Pokud by totiž rozhodl o přiznání předmětného úroku i ve zde vedeném řízení, byl by úrok dle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu odvolateli přiznán duplicitně.*“

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále též „krajský soud“). Krajský soud této žalobě vyhověl, zrušil proto rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil žalobní námitce, že žalovaný napadeným rozhodnutím popřel nárok žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, který byl žalobkyni přiznán předešlými rozhodnutími orgánů finanční správy (tj. rozhodnutím správce daně ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, a rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359). Soud poukázal na § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého odvolací orgán může napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. Dále pak akcentoval § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu, podle kterého správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy, a § 106 odst. 2 daňového řádu, podle kterého týká-li se některý z důvodů zastavení řízení jen části jeho předmětu, zastaví se řízení jen v této části. V nyní posuzované situaci, kdy byl žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku za zdaňovací období říjen 2012 na základě stejných skutkových okolností již za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 pravomocně přiznán, nebylo dle soudu namístě o témže nároku žalobkyně na úrok rozhodovat opakovaně. Prvostupňové rozhodnutí tudíž mělo být zrušeno a řízení dle § 106 odst. 1 písm. d) a odst. 2 daňového řádu v této části zastaveno. Krajský soud proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný vázán právním názorem soudu. Uložil přitom žalovanému, aby v tomto dalším řízení zohlednil aktuální situaci, pokud jde o úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, včetně rozhodnutí, která byla vydána po vydání napadeného rozhodnutí, přičemž v rozsahu, ve kterém byl z téhož důvodu již žalobkyni úrok přiznán, nelze žádost znovu věcně projednat

pokračování

a je třeba řízení zastavit. Žádost lze věcně projednat pouze v rozsahu, v němž nebyl žalobkyni úrok z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznán. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz, a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Předně tvrdil, že krajský soud nesprávně vyhodnotil nastalou procesní situaci. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí změnit, může jej zrušit a zastavit řízení a konečně pak může napadené rozhodnutí potvrdit a odvolání zamítnout. V nyní projednávané věci přitom stěžovatel nemohl prvostupňové rozhodnutí změnit, neboť učinil-li by tak, přiznal by žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku podruhé. Zrušení rozhodnutí a zastavení řízení pak taktéž nebylo namístě, neboť žalobkyně v žádosti požadovala úrok za další časové období. Jedinou možností tedy bylo odvolání zamítnout a prvostupňové rozhodnutí potvrdit. Daňový řád odvolacímu orgánu neumožňuje rozhodnutí částečně zrušit a vrátit věc prvostupňovému správci věc k dalšímu řízení. Krajský soud dle stěžovatele možnost rozhodnutí o části předmětu odvolacího řízení dovodil přespříliš extenzivně a nepřipadně se inspiroval právní úpravou obsaženou v § 90 správního řádu. Částečné zastavení řízení má dle stěžovatele své místo pouze v případech, kdy se zastavení týká jen jednoho z více předmětů řízení nebo oddělitelné části jednoho předmětu řízení. Stěžovatel dále s poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, dovozoval, že krajský soud neměl rozhodnutí o odvolání zrušit. Stěžovatel poukazyval i na deklaratorní povahu rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku a na nemožnost v dané věci aplikovat zásadu *ne bis in idem*. Závěrem kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že krajský soud vyjádřil v rozsudku dva rozporné závazné právní závěry, když nejprve uvedl, že stěžovatel má v části řízení zastavit a napadené rozhodnutí zrušit, a následně pak, že má v části řízení zastavit. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a aby věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Předmětem sporu je, jak měl stěžovatel v pozici odvolacího orgánu rozhodnout o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně, kterým jí nebyl přiznán úrok z vratitelného přeplatku, za situace, kdy byl předmětný úrok žalobkyni (jiným rozhodnutím) v době rozhodování o odvolání již částečně přiznán.

[10] Krajský soud v rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel neměl v takové situaci prvostupňové rozhodnutí potvrdit a odvolání zamítnout, nýbrž měl prvostupňové rozhodnutí v části, ve které již byl úrok žalobkyni přiznán, zrušit a zastavit v této části řízení. V části, ve které nebylo o žalobkyni požadovaném úroku prozatím rozhodnuto, měl stěžovatel odvolání věcně projednat.

[11] Stěžovatel je názoru, že právní úprava mu takový postup neumožňuje, a že jedinou možností bylo odvolání jako celek zamítnout a prvostupňové rozhodnutí opět jako celek potvrdit.

[12] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu.

[13] Podle § 116 odst. 1 daňového řádu: *Odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změni, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*

[14] Podle § 116 odst. 1 písm. d) daňového řádu: *Správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy.*

[15] Podle § 116 odst. 2 daňového řádu: *Týká-li se některý z důvodů zastavení řízení jen části jeho předmětu, zastaví se řízení jen v této části.*

[16] Z citované právní úpravy i dle názoru zdejšího soudu plyne, že stěžovatel měl v nynější (do jisté míry procesně specifické) situaci zrušit prvostupňové rozhodnutí v části týkající se úroku za období, za které tento již byl žalobkyni přiznán, a v této části měl řízení o žádosti žalobkyně zastavit. V této části totiž šlo o věc, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto (úrok byl žalobkyni přiznán). Právní úprava v takové situaci explicitně ukládá řízení zastavit, a to i částečně (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Zastavuje-li přitom (i částečně) odvolací orgán řízení, je povinen (v této části) zrušit napadené rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Nutno dodat, že z úřední činnosti je kasačnímu soudu známo, že stěžovatel v pozici odvolacího orgánu nezřídka vydává rozhodnutí, kterými v části napadené rozhodnutí mění a v části odvolání zamítá (srov. např. věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 255/2020, či sp. zn. 1 Afs 28/2018). Není přitom důvodu činit rozdíly mezi částečným zamítáním, resp. částečnou změnou a částečným rušením rozhodnutí a zastavením řízení. Kasační soud přitom souhlasí se stěžovatelem v tom, že částečné zastavení řízení má své místo pouze v případech, kdy se zastavení týká jen jednoho z více předmětů řízení nebo oddělitelné části jednoho předmětu řízení, je však názoru, že nyní projednávaná věc představuje právě odkazovaný případ jednoznačně oddělitelných částí předmětu řízení (část týkající se úroku, o kterém ještě nebylo rozhodnuto, a část týkající se úroku, o kterém již bylo rozhodnuto).

[17] Je tedy nutno shrnout, že stěžovatel pochybil, pokud odvolání jako celek zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. Tímto postupem skutečně, jak uvedl krajský soud, fakticky popřel nárok žalobkyně na úrok, a to ačkoliv tento jí již byl částečně přiznán. Takový nezákonný postup nelze aprobovat. Krajský soud tedy nepochybil, zrušil-li

pokračování

k žalobní námitce napadené rozhodnutí stěžovatele o odvolání. Soud dodává, že poukaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, neshledává případným. V uvedené věci se totiž na rozdíl od nynější věci jednalo o chybný procesní postup (extenzivně dlouhý postup k odstranění pochybností) a jeho vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí o stanovení daně. V nynější věci stěžovatel nejednal nezákonně „pouze“ v rámci procesního postupu, nýbrž vydal nezákonné rozhodnutí ve věci. Nutno pak dodat i to, že na výše učiněné závěry nemá vliv ani stěžovatelem tvrzená deklaratorní povaha rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku. I deklaratorní rozhodnutí musí být vydána v souladu se zákonem.

[18] Důvodná pak není ani kasační námitka, ve které stěžovatel tvrdil, že krajský soud pochybil, uvedl-li v napadeném rozsudku, že nebylo namístě v téže věci rozhodovat opakovaně. Stěžovatel byl názoru, že aplikace zásady *ne bis in idem* nebyla v projednávané věci namístě, neboť tato se neuplatní v případě tzv. negativních rozhodnutí. S tímto obecným tvrzením se kasační soud ztotožňuje. Zásadu *ne bis in idem* skutečně nelze aplikovat v situacích, kdy bylo vydáno negativní rozhodnutí, tedy v situacích, kdy nebylo vyhověno návrhu nebo žádosti osoby zúčastněné na správě daní. V nyní posuzované situaci však nebyla překážka věci rozhodnuté založena negativním rozhodnutím, nýbrž rozhodnutím pozitivním, tedy rozhodnutím, kterým bylo žalobkyni (částečně) vyhověno a byl jí (částečně) přiznán jí požadovaný úrok. Toto pozitivní rozhodnutí pak jistě založilo překážku věci pravomocně rozhodnuté (viz výše).

[19] Konečně pak kasační soud není na rozdíl od stěžovatele názoru, že by krajský soud svůj závazný právní názor v napadeném rozsudku vyjádřil natolik rozporně, že by bylo nutno jeho rozsudek z tohoto důvodu zrušit. Z rozsudku krajského soudu plyne, jak má stěžovatel v dalším řízení postupovat. V té části, ve které již byl žalobkyni úrok přiznán, má prvostupňové rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. V ostatním má odvolání věcně projednat. Nutno pak (a to i ve vztahu k výše již vypořádanému odkazu stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28) dodat i to, že krajský soud stěžovateli taktéž uložil, aby v dalším řízení zohlednil aktuální situaci, pokud jde o úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, včetně rozhodnutí, která byla vydána po vydání napadeného rozhodnutí (viz bod 17 rozsudku krajského soudu).

[20] Žádné další námitky přitom stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl. Řízení o kasační stížnosti je však ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, a ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. § 109 s. ř. s.).

[21] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[22] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšné žalobkyni. Žalobkyně (zastoupená zplnomocněným advokátem) však neučinila v kasačním řízení žádné úkony (ke kasační stížnosti žalovaného se nevyjádřila). Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 4. února 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu