



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Michala Bobka a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **SPORT WORKS, s. r. o.**, se sídlem Čs. Armády 1979, Kladno, zastoupené Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2022, č. j. 54 Af 19/2020-28,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se před Krajským soudem v Praze domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2020, č. j. 37033/20/5100-41453-711335, kterým zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 28. 2. 2020, č. j. 783165/20/ 2110-52050-203057. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně zamítl námitku žalobkyně ze dne 17. 2. 2020, kterým se domáhala „úroků ze zrušených úroků z prodlení“, jako nedůvodnou. Uvedl, že jak úroky z prodlení, jejichž předpisy byly zrušeny platebními výměry ze dne 20. 1. 2020, č. j. 144702/20/2110-52521-201794 a č. j. 143877/20/2110-52521-201794, tak z těchto částek přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), již správce daně žalobkyni přiznal.

[2] Žalobkyně s rozhodnutím žalovaného nesouhlasila. Uvedla, že námitkou ze dne 17. 2. 2020 se domáhala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ohledně úroků z prodlení, které byly zrušeny platebními výměry ze dne 20. 1. 2020, a dále

požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v nevyplacení prvního úroku správcem daně z úřední povinnosti. Nezákonnost rozhodnutí správce daně spatřovala v neuhrazení „úroku z prodlení“. Z toho plyne její nárok na „druhý úrok“. Oba správní orgány ignorovaly žádost žalobkyně o přiznání druhého úroku, uvedenou v samotné námitce ze dne 17. 2. 2020 a i v následném odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, s odůvodněním, že žalobkyni byl již první úrok přiznán.

[3] Krajský soud v Praze (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Po detailní rekapitulaci obsahu správního spisu se krajský soud zaměřil na obsah podání, která ve správním řízení učinila žalobkyně. Dospěl k závěru, že z námítky žalobkyně ze dne 17. 2. 2020 jednoznačně vyplývá, že se domáhala „*přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení*“. Úroky, jež měly být přiznány, konkretizovala následně v odvolání tím, že uvedla: „*DS má dle ustálené judikatury nárok na úroky i z takto zadržovaných peněžních prostředků, a proto žádáme jejich přiznání.*“ Pokud měla žalobkyně na mysli jakékoliv jiné úroky či jiná plnění od správce daně než úroky z nezákonného jednání správce daně spočívajícího v předepsání úroků z prodlení z nezákonně neuznaného nadměrného odpočtu a opožděné úhrady doměřené daňové povinnosti a zadržování přeplatku na dani z příjmů na úhradu těchto nezákonně předepsaných úroků z prodlení, v textu námítky ze dne 17. 2. 2020 je neuvedla a neoznačila.

[4] Krajský soud dal proto za pravdu žalovanému, který správně rozhodoval o prvním úroku z prodlení. Nic jiného totiž ani z podání učiněného žalobkyní před správcem daně neplynulo a žádáno nebylo. S ohledem na namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalované krajský soud podtrhl, že žalovaný korektně vypořádal obsah odvolání v míře detailu, který odpovídal podání žalobkyně. Podtrhl, že žalobkyní uváděné obecné odkazy na ustanovení zákona či jejich citace bez souvislosti se skutkovými výtkami vztahujícími se k jejímu řízení není možné považovat za řádné odvolací důvody. Žalovaný správně vyhodnotil obsah odvolání jako shodný s obsahem námítky. Krajský soud zdůraznil, že je to žalobkyně, kdo je odpovědná za formulaci odvolacích důvodů. Není na žalovaném, aby za ni argumentaci dále domýšlel v okamžiku, kdy posoudil postup a závěry správce daně jako bezvadné. V tomto kontextu rovněž nebylo, v rámci odvolacího řízení před žalovaným, nezbytné žalobkyni vyzývat k doplnění její odvolací argumentace, která zůstala stejná v rámci celého správního řízení.

[5] Krajský soud závěrem připomněl, že pokud žalobkyně namítá, že žalovaný měl sám ze správního spisu zjistit, že správce daně nezákonně zadržuje první úrok, takové jednání nebylo předmětem řízení o námitce žalobkyně ze dne 17. 2. 2020. Žalovaný se jím proto nemusel v tomto řízení zabývat. Nic ale nebránilo žalobkyni proti takovému jednání podat samostatnou námitku, což podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného i učinila, a řízení o této námitce pak bylo v okamžiku rozhodování krajského soudu předmětem samostatného přezkumu v jiném řízení před Krajským soudem v Praze.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní

pokračování

soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil žalovanému k dalšímu projednání a přiznání náhrady nákladů řízení.

[7] V první řadě stěžovatelka polemizuje s výkladem obsahu svého podání ze dne 17. 2. 2020, v řízení o námitce před správcem daně. Dle jejího názoru bylo naprosto jasné, že se domáhala druhého úroku z neoprávněného jednání správce daně, nikoliv pouze úroku prvního. Navíc pokud bylo mezi účastníky řízení vymezení předmětu řízení o obsahu námítky ze dne 17. 2. 2020 sporné, pak bylo povinností správního orgánu, aby ji vyzval k opravě podání. Už jen samotný fakt, že existoval takový rozpor o předmětu řízení, prokazuje špatný postup žalovaného, který je povinen postupovat tak, aby ze spisu bylo zřejmé a nepochybné, kterých povinností se řízení týká.

[8] Za druhé, rozhodnutí žalovaného považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se nevypořádal s námitkou, že stěžovatelce náležel „úrok z nezákonně zadržovaných úroků“ z důvodu neoprávněného jednání správce daně, které mu měly být vyplaceny z úřední povinnosti. Protože se žalovaný s těmito námitkami nevypořádal, a tento postup následně aproboval krajský soud, rozsudek krajského soudu je rovněž nepřezkoumatelný. Krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními body, především se nezabýval porušením práva na spravedlivý proces způsobený nepřezkoumatelností rozhodnutí.

[9] Za třetí, není pravdivý závěr krajského soudu, že stěžovatelka nevymezila, v jakém postupu spatřuje porušení práv garantovaných Listinou základních práv a svobod. Stejně tak nemůže obstát závěr krajského soudu, že stěžovatelka se ve správním řízení nedomáhala druhého úroku. Krajský soud tak pochybil, když se touto stěžejní námitkou žalobkyně vůbec nezabýval a proto zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka dále demonstruje, jak je dle jejího názoru z doplnění blanketního odvolání ze dne 20. 4. 2020 jasné, že se domáhala skutečně druhého úroku.

[10] Za čtvrté, stěžovatelka uzavřela, že to byl správce daně, kdo naprosto chaoticky rozdělil své rozhodování o přiznaných úrocích do několika řízení, namísto aby o přiznání úroků ze svých nezákonných rozhodnutí, která byla zrušena jedním rozsudkem Krajského soudu v Praze, rozhodl v rámci jednoho řízení. Donutil tak stěžovatelku uplatňovat stejné námitky ve vícero řízeních, čímž ztížil obranu práv stěžovatelky. Nadto krajský soud odbyl námitku žalobkyně, že žalovaný byl povinen se celou záležitostí zabývat sám z úřední povinnosti. Stěžovatelka považuje za zcela nepřiléhavou argumentaci krajského soudu, že žalovaný byl vázán rozsahem odvolání a bylo vyloučeno, aby stěžovatelku vyzval k upřesnění jejího podání, pokud správci daně nebylo zřejmé, že byl požádán o vyměření úroků z úroků, byť toto tvrzení odvolání žalobce obsahuje. Konečně v rámci řízení musel žalovaný z obsahu spisu zjistit, že správce daně žalobci nezákonně zadržuje vyměřené úroky dle ustanovení § 254 daňového řádu, a odmítá je i přes opakované upozornění stěžovatelky ex offio vyplatit.

[11] Žalovaný uvedl, že dle jeho názoru postupoval krajský soud při posouzení žaloby správně. Zdůraznil, že řízení nebylo vedeno o úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně, protože tento požadavek nebyl obsažen v námitce. Zrekapituloval průběh celé věci, včetně předmětu řízení vymezeného v podání stěžovatelky, pro podporu dle jeho

názoru korektního hodnocení zjištěného skutkového a právního stavu učiněného krajským soudem. Žalovaný také souhlasil se závěrem krajského soudu, že nevypořádání všech námitek automaticky nezakládá nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost rozhodnutí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Tu stěžovatelka spatřuje v nedostatku individuálního odůvodnění a nevypořádání se se všemi žalobními body. Především se krajský soud dostatečně nezabýval porušením práva na spravedlivý proces, když žalobní bod týkající se porušení jejich základních práv označil za příliš obecný. Neshledal proto rozhodnutí žalovaného nezákonným.

[15] Tato námitka není důvodná. Z judikatury NSS plyne, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Absence odpovědi na každý jednotlivý argument stěžovatelky tudíž nezakládá nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Je podstatné, aby soud předložil vlastní ucelenou argumentaci, která oprávněnost vznesených námitek vyvrací. Tento postup je přitom v souladu s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[16] Nepřezkoumatelné rozhodnutí je takové, ze kterého není možné zjistit důvody, pro které bylo vydáno nebo pokud nelze nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí odstranit výkladem nebo přihlédnutím k obsahu spisu (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, sp. zn. 6 Ads 17/2013-25). To však není případ napadeného rozsudku. Krajský soud komplexně přezkoumal předmětné rozhodnutí. Uvedl, že se námitkami týkajícími se porušení práva na spravedlivý proces nebude samostatně zabývat, nicméně v následujících částech rozsudku je vypořádal spolu s ostatními žalobními body. Porušení svých ústavních práv spatřuje stěžovatelka v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Nicméně s tímto argumentem se krajský soud vypořádal v bodech 29 a 30 rozsudku. Není tedy pravdou, že by krajský soud rezignoval na vypořádání této námitek.

[17] Další námitky stěžovatelky, rovněž formulované pod hlavičkou nepřezkoumatelnosti, směřují proti nedostatečnému vymezení předmětu řízení před

pokračování

správními orgány. Ani tyto námitky nejsou důvodné. Krajský soud se touto otázkou detailně zabýval v bodech 19 až 28 rozsudku, kde podrobně zdůvodnil, co bylo dle jeho názoru předmětem řízení před správními orgány. Krajský soud tak posoudil skutečnosti, které mu byly známy ze spisu, a zároveň zhodnotil postup žalovaného při přezkumu rozhodnutí správce daně, přičemž neshledal žádné pochybení. Krajský soud tedy v souhrnu vypořádal všechny žalobní body, které stěžovatelka uvedla. Rozhodnutí netrpí žádnou vadou, pro kterou by bylo nepřezkoumatelné.

[18] Klíčovým argumentem stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti zůstává, stejně jako v řízení před krajským soudem, polemika se závěry jak žalovaného, tak správce daně ohledně stanovení, čeho se vlastně stěžovatelka v řízení domáhala. Krajský soud správní spis a průběh řízení podrobným způsobem rekapituloval v bodech 5 až 13 svého rozsudku. Skutkový průběh tam zachycení stěžovatelka nijak nerozporuje. Nesouhlasí nicméně s výkladem obsahu svých podání.

[19] Dvěma rozhodnutími ze dne 27. 1. 2020 přiznal správce daně stěžovatelce úrok z neoprávněného jednání správce daně týkajícího se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období července 2015 a prosinec 2015. V obou případech přiznal správce daně stěžovatelce úrok z neoprávněného jednání správce daně týkajícího se daně z přidané hodnoty, spočívajícího v nezákonném vyměření daňové povinnosti namísto žalobkyní správně vyčísleného nadměrnému odpočtu. V přiznaných částkách byla zahrnuta vedle úroků z nepřiznaného nadměrného odpočtu a úroku z nezákonně vyměřené daňové povinnosti i další částka (v prvním případě 8 807,42 Kč, ve druhém případě 2 533,76 Kč), která představovala úrok z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v zadržení přeplatku na dani z příjmů na úhradu předepsaného úroku z prodlení na DPH. Úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu byl žalobkyni přiznan již dříve samostatným rozhodnutím.

[20] V podání ze dne 17. 2. 2020 (uvozeném jako námitka podle § 159 daňového řádu) stěžovatelka následně poukázala na nesprávnou výši přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně stran DPH za předmětná zdaňovací období. Následně požádala „o přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení“, neboť předepsané úroky z prodlení byly zrušeny příslušnými platebními výměry, které identifikovala. Jednalo se „o upuštění od předpisu úroků ve vazbě k neoprávněnému jednání správce daně za proběhlá řízení. DS má dle ustálené judikatury nárok na úroky i z takto zadržovaných peněžních prostředků, a proto žádáme jejich přiznání.“ Závěrem odcitovala jednotlivé odstavce § 254 daňového řádu.

[21] Správce daně prvostupňovým rozhodnutím námitku stěžovatelky zamítl s tím, že stěžovatelce požadované úroky z neoprávněného jednání „již správce daně přiznal“. V doplnění svého blanketního odvolání před žalovaným stěžovatelka následně uvedla, že „DS dobrovolně neubradil úrok z prodlení, proto má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně“, přičemž za „DS“ označila v záhlaví svého podání sama sebe. Následně uvedla, že správce daně jí měl „vrátit úroky z neoprávněného jednání bez žádosti“, pokud eviduje na jejím účtu vratitelný přeplatek. Zdůraznila, že jí byly „vráceny“ pouze neoprávněně zadržované odpočty, ale přiznané a předepsané úroky již nikoliv, přičemž podle vyjádření správce daně jí ani vráceny nebudou. V následných bodech odvolání uvedla, že nebude správce daně zatěžovat žádostí o vrácení přeplatku, neboť se snaží jednat

hospodárně. Upozornila správce daně, že jí neoprávněně zadržuje finanční prostředky z „úroků za jeho neoprávněné jednání, čímž se opětovně dopouští další nezákonnosti“.

[22] Za této situace Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením provedeným krajským soudem: za prvé, předmět řízení před správcem daně, jak vymezen stěžovatelkou, se týkal „přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení“. Správce daně tak logicky vyhodnotil námitku žalobkyně, neboť to, čeho se mohla v rámci žádosti o přiznání (ne vyplacení) takto domáhat, bylo něco, co jí již bylo předchozím rozhodnutím správce daně přiznáno. Za druhé, jak opět korektně uvedl krajský soud, i kdyby šel žalovaný v rámci vypořádávání odvolání výrazně nad její výslovně znění, a z „DS“ (tedy daňový subjekt) učinil „SD“ (tedy správce daně), pak by to, čeho se stěžovatelka přesně domáhala, zůstalo neméně mlhavé. Navíc by tím žalovaný vybočil z předmětu odvolacího řízení, které opět vymezila stěžovatelka svojí námitkou před správcem daně.

[23] Skutečností tak zůstává, že se stěžovatelka pokouší re-interpretovat obsah jí jednou učiněného podání nad rámec rozumně možného. Zbylé kasační námitky stěžovatelky, které z této centrální teze vycházejí, opakuji argumenty již jednou vypořádané krajským soudem. Klíčové pro posouzení této věci je, že pokud bylo úmyslem stěžovatelky v rámci podání učiněném správcem daně *požádat o další úroky*, než ji byly již přiznány, pak tak srozumitelným způsobem neučinila. Pokud bylo úmyslem stěžovatelky domáhat se skutečnosti, že v okamžiku podání námitky nebyly zdá se přiznané úroky správcem daně *ještě vyplaceny*, ať již jakýmkoliv způsobem, pak tento požadavek lze rovněž stěžii podřadit pod stěžovatelkou opakovaně žádané „přiznání“ úroků, ať již jakéhokoliv typu.

[24] Jak korektně uvedl žalovaný, v souladu s § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadované v odvolání. Navíc otázka absence včasné výplaty již přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně se v rámci soudního řízení správního objevuje až v kasační stížnosti stěžovatelky v reakci na odkaz krajského soudu na jiná řízení vedená stěžovatelkou týkající se právě jiné, samostatné námitky ohledně nezákonného zadržování prvního úroku. Její posuzování tak kasačním soudem v každém případě v rámci tohoto řízení nepřislouží (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Z výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[26] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. NSS nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka v něm neměla úspěch. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 19. ledna 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu