



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Jaroslava Vávry a Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**, IČ 07108265
sídlem Dvořákova 328, 563 01 Lanškroun
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 24.456 Kč, k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí a jeho předmět

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou soudu dne 27. 2. 2019 domáhal zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti sdělení k žádosti o přiznání úroku z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků ve formě úroků ze dne 13. 9. 2018, č. j. 1540860/18/2800-31472-602605.
2. Citovaným sdělením ze dne 13. 9. 2018 žalovaný jako správce daně k žádosti žalobce sdělil (ve stručnosti shrnuto), že žádosti o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“) nevyhoví, neboť žalobci byly vráceny (vyplaceny) vratitelné přeplatky v zákonné lhůtě. K tomuto, dle žalovaného, včasnému vrácení došlo na základě žádosti, přičemž správce daně tak nebyl povinen tyto vrátit z úřední povinnosti ve lhůtě dle § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy k datu dřívějšímu, s čímž by pak mohlo souviset přiznání žalobcem žádaného úroku.

II. Podstata věci a obsah správního spisu

3. Společnosti ALEMA Lanškroun a.s., do jejíhož právního postavení vstoupil žalobce, byla v roce 2010 poskytnuta dotace ve výši 4.620.000 Kč v poměru 85 % ze strukturálních fondů a 15 % ze státního rozpočtu.
4. Další níže popsane skutečnosti plynou též z obsahu správního spisu a mezi účastníky nejsou v zásadě sporné.
5. Na základě daňové kontroly a též po odvolání žalobce byly žalobci pravomocně dnem 18. 11. 2014 uloženy odvody (ve výši 100 %) za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla. Existovaly tedy dva pravomocné platební výměry: (i) na částku 3.927.000 Kč ze dne 3. 4. 2014 – „*platební výměr 1*“ a (ii) na částku 693.000 Kč ze dne 3. 4. 2014 – „*platební výměr 2*“. Odvolání žalobce bylo zamítnuto.
6. Následně byly dne 9. 12. 2014 vydány dva platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za dobu od 2. 4. 2011 do 8. 12. 2014: (iii) ve výši 3.927.000 Kč – „*platební výměr 3*“ a (iv) ve výši 693.000 Kč – „*platební výměr 4*“. Dle tvrzení žalobce byly veškeré doměrky zaplacený. Ze správního spisu se však podává, že část odvodů za porušení rozpočtové kázně byla následně prominuta a vrácena. Tato skutečnost však nemá vliv na projednání věci.
7. Na základě žalobcem podané žaloby, projednávané dříve u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 3/2015, a poté jeho kasační stížnosti, rozhodl Nejvyšší správní soud („*NSS*“) rozsudkem ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32 tak, že zrušil rozsudek krajského soudu ve shora označené věci a zrušil též odvolací rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství („*OFŘ*“) ze dne 18. 11. 2014, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání a byly potvrzeny platební výměr 1 a platební výměr 2. Věc byla vrácena k dalšímu řízení. Platební výměr 1 a platební výměr 2 se staly opět předmětem odvolacího přezkumu.
8. OFŘ následně dne 19. 10. 2017 vydalo dvě rozhodnutí, kterými platební výměr 1 a platební výměr 2 (odvody za porušení rozpočtové kázně) zrušilo a daňové řízení zastavilo. Téhož dne byla obě rozhodnutí doručena žalobci. Rozhodnutí OFŘ byla odůvodněna se závěrem, že žalobce se porušení rozpočtové kázně nedopustil.

9. Dne 7. 11. 2017 dal žalovaný OFŘ dva podněty k nařízení přezkoumání rozhodnutí platebního výměru 3 a platebního výměru 4, tedy obou platebních výměrů na penále.
10. Dvěma rozhodnutími ze dne 8. 11. 2017 žalovaný přiznal žalobci dle § 254 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu zrušení platebního výměru 1 a platebního výměru 2. Úrok dle § 254 daňového řádu byl přiznán: (i) ve výši 672.166 Kč (týká se dříve uhrazené částky dle platebního výměru 1) za dobu od 30. 12. 2014 (první částečná úhrada) do 2. 11. 2017, kdy byla tato částka předepsána na osobní daňový účet žalobce – „*přiznaný úrok 1*“, (ii) ve výši 121.021 Kč (týká se dříve uhrazené částky dle platebního výměru 2) za dobu od 4. 12. 2014 do 2. 11. 2017, kdy byla tato částka předepsána na osobní daňový účet žalobce – „*přiznaný úrok 2*“.
11. Poté dne 23. 3. 2018 vydal žalovaný dvě rozhodnutí, kterými zrušil platební výměr 3 a platební výměr 4, tedy oba platební výměry na penále.
12. Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2018 žalovaný přiznal žalobci dle § 254 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu zrušení platebního výměru 3 a platebního výměru 4 (platební výměry na penále). Úrok dle § 254 daňového řádu byl přiznán ve výši 517.303 Kč za dobu od 9. 1. 2015 (první částečná úhrada) do 3. 5. 2018. Částku předepsal na osobní daňový účet žalobce dne 11. 5. 2018 – „*přiznaný úrok 3*“.
13. Žalobci tak byly předepsány na osobní daňový účet částky 672.166 Kč, 121.021 Kč (obě dne 2. 11. 2017) a 517.303 Kč (dne 11. 5. 2018). Vraceny byly na základě žádosti žalobce dne 26. 7. 2018. Výši žalobce nespouje.

III. Obsah žaloby

14. Základním bodem žaloby je stručně shrnuto to, zda uvedené tři nároky žalobce – přiznaný úrok 1, přiznaný úrok 2 a přiznaný úrok 3 dle § 254 daňového řádu měly být vráceny (vyplaceny) jako vratitelné přeplatky žalobci bez žádosti či na jeho žádost. Od toho se poté odvíjí možná oprávněnost nároku žalobce na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. V kladném případě je pak k posouzení případně i to, kterým dnem počalo prodlení žalovaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to zejména ve vztahu k přiznanému úroku 3, tedy úroku, jež se vztahuje k penále.
15. Žalobce tvrdí, že součet přiznaných úroků (viz bod 13 shora) činící 1.310.490 Kč měl být jako vratitelný přeplatek vrácen, tj. vyplacen bez žádosti do 3. 11. 2017, tedy do 15 dnů od rozhodnutí OFŘ ze dne 19. 10. 2017. Žalovaný však úroky vyplatil až na základě podnětu a žádosti žalobce až dne 26. 7. 2018. Žalobce proto podal dne 20. 8. 2018 žádost o přiznání úroků z opožděně vyplacených vratitelných přeplateků, které nebylo vyhověno. Námitce nebylo vyhověno, proto podává nyní projednávanou žalobu.
16. Na podporu žaloby žalobce uvádí následující tvrzení.
17. Žalobce uvádí, že na jeho věc měla být v návaznosti na sebe aplikována ustanovení § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, tedy že do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí (rozhodnutí OFŘ ze dne 19. 10. 2017 o zrušení platebních výměrů, účinné téhož dne, popsané v odstavci 8 shora) měly být vratitelné přeplatky, tj. přiznaný úrok 1, přiznaný úrok 2 a přiznaný úrok 3, vyplaceny na jeho účet, a to bez žádosti. Důvodem je neoprávněné jednání žalovaného, neboť platební výměry byly vydány nezákonně.

18. Pokud pak takto popsané vratitelné přeplatky nebyly v zákonné lhůtě dle § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu vyplaceny, je neuhrazená částka ze zákona (*ex lege*) úročena úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Vratitelný přeplatek v podobě úroku dle § 254 daňového řádu je třeba považovat za paušalizovanou náhradu škody, není důvod, aby nemohl být úročen. Proto žalobce žádá přiznat a vyplatit úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od 4. 11. 2017 (15 dní po zrušení platebních výměrů 1 a 2) do dne 26. 7. 2018 (den vyplacení na základě podané žádosti).
19. V této souvislosti žalobce též uvádí, a nesouhlasí se žalovaným v tom, že zrušením platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně (platební výměry 1 a 2) došlo též k zániku platebních výměrů na penále (platební výměry 3 a 4). Poukazuje na to, že penále dle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel pod pojem daň nepochybně spadá a je přímo vázáno na existenci daňové povinnosti v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně. Toto penále samo o sobě nemůže existovat. Platební výměry na penále (platební výměr 3 a platební výměr 4) tak dle žalobce zanikly *ex lege* zrušením platebních výměrů 1 a 2. Zrušení platebních výměrů tak má pouze deklaratorní charakter. Z tohoto důvodu žalobce proti platebním výměrům na penále nebrojil opravnými prostředky.

IV. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a reakce žalovaného

20. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Rekapituloval věc, označil použitá zákonná ustanovení a odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se s námitkami, jež žalobce opakuje v žalobě, vypořádal. K žalobním námitkám uvedl, že postupoval dle zákona, čímž označil přímo ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu. V souladu s ním přiznaný úrok na osobní majetkový účet žalobce předepsal. Pokud by zákonodárce mínil povinnost úrok vrátit bez žádosti, explicitně by to jistě do ustanovení § 254 odst. 3 daňové řádu uvedl. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu pak považuje za zvláštní pravidlo pro zacházení s přeplatkem odlišné od postupu uvedeného v § 155 daňového řádu. Postup dle § 254 odst. 4 daňového řádu se tak použije pouze v případě vratitelného přeplatku, který vznikl na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí, a nikoli na přeplatek vzniklý předepsáním úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26 (obsah bodu 47 – pozn. soudu).
21. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že zrušením platebních výměrů 1 a 2 (platební výměry na odvody) došlo k zániku platebních výměrů 3 a 4 (platební výměry na penále). Uvedl, že platební výměry byly vydány a zrušeny v samostatných řízeních a podléhají samostatným přezkumům, jejichž rozsah je odlišný. Připomněl, že platební výměr 3 a platební výměr 4 byly zrušeny v přezkumném řízení, které sám vyvolal. Po jejich zrušení opět postupoval dle § 254 daňového řádu. K zániku platebních výměrů na penále nedochází automaticky, nýbrž až jejich zrušením.
22. Nad rámec okruhu námitek žalobce žalovaný uvedl, že pokud žalobce žádá přiznat úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jedná se o nepřipustnou situaci, kdy by fakticky byl přiznán úrok z úroku. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45 a přitom dovodil, že zákaz úročení úroků je podpořen i ustanovením § 253 odst. 3 daňového řádu. Citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je aplikovatelné i po přijetí nového občanského zákoníku z roku 2012, který brání úroků z úroků dovolil dohodou v soukromém právu.

23. Žalobce v replice setrval na žalobních tvrzeních. Připomněl smysl celého ustanovení § 254 daňového řádu. Rovněž setrval na tom, že pokud neexistuje odvod, nemůže existovat penále jako jeho příslušenství. Tento názor podpořil citací judikatury Nejvyššího správního soudu. Konečně odmítl obranné tvrzení žalovaného, že se domáhá nároku odporujícího zásadě zákazu úročení úroků, tzv. anatocismu. Nevypáčený úrok se totiž v daném případě stal novou jistinou, která je dána pevnou částkou. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že se nejedná o úrok z úroku, pokud nově vykryštovala nová pevná částka, spojení úročení úroku označil pak za nahodilé. Odmítl argumentaci žalovaného za pomoci rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2019, č. j. 45 Af 9/2017, neboť byl ke kasační stížnosti zrušen jako nezákonný.
24. Žalovaný k replice žalobce uvedl, že o úrok z úroku se v dané věci jedná. Žalobcem citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 v předmětných pasážích považoval za vnitřně rozporné, nepřesvědčivé.

V. Předchozí rozhodnutí krajského soudu a rozhodnutí kasačního soudu

25. Krajský soud již ve věci v minulosti rozhodl, a to rozsudkem ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63, tak, že žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2020-50, rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.
26. Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že přezkoumal napadené rozhodnutí mimo rámec uplatněných žalobních bodů, neboť zamítl žalobu z důvodu zákazu úročení úroků, ačkoli žalobce neuplatnil jakékoli tvrzení, které by mohlo být předobrazem budoucí argumentace krajského soudu v tomto ohledu. Ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se v něm žalovaný zabýval otázkou nemožnosti přiznat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu za prodlení s vyplacením vratitelného přeplatku z důvodu zákazu úročení úroků.
27. Za předpokladu, že by krajský soud nevybočil z rámce soudního přezkumu, byl by žalobce se svou žalobou úspěšný, což by s ohledem na závěry v rozsudku krajského soudu uvedené vyústilo ve zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud tedy uložil krajskému soudu provést přezkum napadeného rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů a vypořádat se se žalobní námitkou týkající se toho, zda platební výměry na penále zanikají již se zrušením platebních výměrů 1 a 2 ze zákona nebo zanikají teprve okamžikem jejich zrušení daňovým orgánem.

VI. Nový přezkum věci krajským soudem

28. Předmětnou žalobu soud posoudil podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Soud byl vázán názorem kasačního soudu dle § 110 odst. 4 s.ř.s.
29. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.
30. Žaloba je důvodná.

31. Z nesporných tvrzení účastníků i ze správního spisu, jak popsáno v bodech 3 až 13 shora, vyplývá, že spornou otázkou je to, zda žalovaný měl povinnost vrátit (vyplatit) žalobci přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně jako vratitelný přeplatek dle § 254 daňového řádu bez žádosti z úřední povinnosti dle § 254 odst. 4 téhož zákona. Spornou není výše vyplaceného úroku vypočteného a předepsaného dle § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu, k jehož vyplacení došlo dle žádosti (až) dne 26. 7. 2018. Vyřešení této sporné otázky pak dá předpoklad pro odpověď na v žalobě tvrzený nárok žalobce opřený o ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti je rovněž namístě k výši, resp. k výpočtu případného úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, odpovědět na otázku, od kterého data bude tento úrok vypočten, což souvisí s námitkou žalobce o tom, že platební výměry na penále (platební výměry 3 a 4) zanikly spolu se zrušením podkladových platebních výměrů na odvody (platební výměry 1 a 2) a nikoli až jejich zrušením v přezkumném řízení.
32. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 platí, že *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.*
33. Dle § 254 odst. 3 *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*
34. Dle § 254 odst. 4 *vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*
35. Dle § 155 odst. 5 daňového řádu *je-li poukazován 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 výši 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. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
36. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*

VI.a. K výkladu § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu

37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí a též ve vyjádření k žalobě svoji argumentaci zaměřuje proti tvrzenému nároku žalobce tak, že vykládá ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu obsahující dikci o vrácení bez žádosti tak, že jej fakticky vyčleňuje ze systematiky celého

ustanovení § 254 daňového řádu, které je označeno nadpisem pod označením paragrafu „úrok z neoprávněného jednání správce daně“ a má šest odstavců, které jsou provázané.

38. Soud takový výklad za správný nepovažuje. Uvedené ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu je třeba vyložit ve spojení s celou úpravou uvedenou v § 254 daňového řádu a jeho smyslem, o kterém není pochyb. Celé ustanovení § 254 daňového řádu pojednává o úroku. Především je pak třeba přihlédnout k návaznosti na ustanovení § 254 odst. 3. Odstavec 3 pojednává o předepsání úroku na osobní daňový účet (upraven v § 149 odst. 2 daňového řádu) a o příslušné lhůtě. Načež s opakovaným návětim jako u odstavce 1 je v odstavci 4 uvedeno, že pokud vznikne vratitelný přeplatek (viz úprava § 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu), vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě dle odstavce 3. Výklad zastávaný žalovaným, spočívající v tom, že ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu se vztahuje na vratitelný přeplatek vzniklý zrušením, zánikem, změnou, nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí, tedy v nyní souzeném případě k vrácení zrušeného doměrku či penále a nikoli úroku, není udržitelný právě proto, že celé ustanovení § 254 daňového řádu pojednává právě o úroku.
39. Lze souhlasit s žalovaným, že dikce úvodní části § 254 odst. 4 daňového řádu může být poněkud matoucí, avšak bylo by tomu pouze v případě, kdy by výklad daného ustanovení byl prováděn izolovaně od celého ustanovení § 254 daňového řádu, což soud neakceptuje. Naproti tomu „příbuzné“ ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu je již svou dikcí jasnější a neposkytuje téměř žádných pochyb o jeho smyslu. Ani samotná úprava § 254a daňového řádu nepojednává věcně o povinnosti vrácení daňového odpočtu (pojednává o úroku), odpočet pak zmiňuje pouze pro účely určení postupu při vrácení. Soud je pak tedy konečně toho názoru, že § 254 odst. 4 daňového řádu navazuje přímo na § 254 odst. 3 daňového řádu, přičemž podmínkou pro aplikaci odstavce 4 (tj. vrácení bez žádosti) je existence vratitelného přeplatku, což ustanovení § 254 odst. 3 v hypotéze (ještě) nepředpokládá. Je totiž zřejmé, že předepsáním určité částky na osobní daňový účet ještě nemusí vzniknout vratitelný přeplatek tak, jak jej definuje § 154 odst. 4 věta druhá daňového řádu.
40. Shora uvedený závěr soudu o výkladu ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu není ojedinělý a byl přijat i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, odstavce 16-18 a zejména odstavec 23 odůvodnění. V rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že ustanovení odstavce 4 nelze číst izolovaně a žalovanému (Odvolací finanční ředitelství) vytknul snahu o jazykový výklad oproštěný od dalších souvislostí (odstavec 25 odůvodnění). Krajský soud na citované odstavce odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu pro stručnost odkazuje, odůvodnění je plně aplikovatelné na nyní souzenou věc, neboť se jedná o výklad zákonného textu bez nutné vazby na skutkový základ. Obdobné závěry učinil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, odstavec 42. Pokud pak žalovaný z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu citoval bod 47 odůvodnění (jde o pasáž právní věty uvedené v systému ASPI), jde o odkaz, resp. výklad nepřesný, neboť vrácení úroku na žádost se vztahuje k úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a nikoli k úroku dle § 254 odst. 3 daňového řádu, resp. k předepsanému úroku transformovanému do vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy za podmínky, že daňový subjekt nemá jiný nedoplatek.

41. K výkladu, aplikaci a návaznosti ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu tak soud uzavírá, že argumentaci žalovaného nemá za správnou. To znamená, že přiznané úroky, jež žalovaný předepsal žalobci na osobní daňový účet, měly být vráceny bez žádosti, avšak za podmínky, že tím vznikl vratitelný přeplatek. Zda ve lhůtě uvedené § 254 odst. 3 daňového řádu, na niž odkazuje § 254 odst. 4, tedy do 15 dní od účinnosti rozhodnutí, byl přítomen vratitelný přeplatek, není soudu bez pochybností známo, neboť této otázce přímo nebyla v řízení věnována pozornost, jelikož nevyplacení úroku žalovaný založil na jiném důvodu, shora soudem odmítnutém. Postup žalovaného tak byl odkazem na odůvodnění jeho rozhodnutí nesprávný.
42. Shora uvedený výklad aproboval také Nejvyšší správní soud v této věci ve zrušovacím rozsudku ze dne 12. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2020-50, zejména v jeho bodech 35 a 39.

VI.b. K okamžiku zániku platebních výměrů na penále a úročení

43. Soud se dále pro účely stanovení data úročení zabýval otázkou, zda platební výměry na penále zanikly již se zrušením platebních výměrů 1 a 2 ze zákona nebo teprve okamžikem jejich zrušení daňovým orgánem.
44. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se podává, že platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně je pouze deklaratorním správním aktem, kterým nedochází ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností, ta jsou jím pouze deklarována. Penále je přitom příslušenstvím odvodu, které sleduje jeho osud. Penále jsou tak ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35, a ze dne 19. 8. 2021, č. j. 7 Afs 118/2020-42).
45. Pokud tedy dojde ke zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti, avšak nadále existuje pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o penalizaci, je to důvodem pro zrušení takového rozhodnutí o penalizaci (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68). Není přijatelné, aby po určitou dobu existovala pravomocná a vykonatelná rozhodnutí o příslušenství daně, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Afs 174/2021-42).
46. Jak vyplývá z citované judikatury Nejvyššího správního soudu, platební výměry 3 a 4 (platební výměry na penále) sice nadále existovaly i po zrušení platebních výměrů 1 a 2 (platebních výměrů na odvody), toliko však formálně, neboť penále za prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně jako příslušenství odvodu sleduje jeho osud. Po zrušení platebních výměrů 1 a 2 neexistoval právní důvod dalšího trvání povinnosti uhradit penále za prodlení s úhradou odvodů dle těchto platebních výměrů. Soud proto dává za pravdu žalobci v tom, že zrušení platebních výměrů 3 a 4 již mělo pouhý deklaratorní charakter, materiálně došlo k zániku povinnosti uhradit penále již účinností rozhodnutí, jimiž byly zrušeny platební výměry 1 a 2. Od tohoto okamžiku, tedy od okamžiku účinnosti rozhodnutí, jimiž byly zrušeny platební výměry 1 a 2, tak počala, stejně jako v případě přiznaných úroků 1 a 2, běžet patnáctidenní lhůta pro vyplacení přiznaného úroku 3 jako vratitelného přeplatku ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu či pro předepsání přiznaného úroku 3 na osobní daňový účet dle § 254 odst. 3 daňového řádu.

VI.c. *K argumentaci žalovaného týkající se zákazu úročení úroků*

47. Pokud jde o argumentaci žalovaného týkající se nemožnosti přiznat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu za prodlení s vyplacením vratitelného přeplatku z důvodu zákazu úročení úroků, kterou nadnesl ve vyjádření k žalobě, soud v návaznosti na zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2020-50, zejména jeho body 34 až 38, konstatuje, že není oprávněn se touto argumentací zabývat, neboť napadené rozhodnutí neobsahuje úvahy týkající se zákazu úročení úroků a zároveň žalobce nevznesl v žalobě jakoukoli námitku v tomto ohledu. Zároveň nejde o okolnost či vadu, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti.
48. Pokud by se soud otázkou zákazu úročení úroků zabýval, přezkoumal by napadené rozhodnutí mimo rámec uplatněných žalobních bodů a nerespektoval by tak zákonný princip vyjádřený v § 75 odst. 2 větě první s.ř.s. Samotné vyjádření žalovaného k žalobě nemůže ovlivnit (s výjimkou namítání vad, k nimž soud musí přihlédnout i bez návrhu) rozsah soudního přezkumu a změnit, rozšířit či omezit uplatněné žalobní body.

VII. Závěr a náklady řízení

49. Soud shrnuje, že povinností žalovaného bylo vrátit přiznané úroky, které žalovaný předepsal žalobci na osobní daňový účet, bez žádosti žalobci, za podmínky, že tím vznikl vratitelný přeplatek. Neobstojí výklad žalovaného, na němž založil napadené rozhodnutí, podle něhož § 254 odst. 4 daňového řádu směřuje pouze na situaci, kdy vratitelný přeplatek vznikne v 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 rozhodnutí správce daně. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.
50. Žalovaný se v dalším řízení bude zabývat otázkou, zda přiznaný úrok 1, přiznaný úrok 2 a též přiznaný úrok 3 představovaly ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 10. 2017, kterými byly zrušeny platební výměry 1 a 2, vratitelný přeplatek ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu. Dospěje-li žalovaný ke kladnému závěru, posoudí, zda žalobci vznikl nárok na úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Rovněž správně zohlední okamžik zániku platebních výměrů na penále.
51. S ohledem na shora uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil a současně vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
52. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o zásadu úspěchu ve věci zakotvenou v § 60 odst. 1 s.ř.s. Při aplikaci zásady úspěchu ve věci platí, že lze přiznat náhradu pouze těch nákladů řízení, které byly potřebné k účelnému uplatňování nebo bránění práva (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47). Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, v rozhodném znění (dále jen „*vyhl. č. 177/1996 Sb.*“) a přiznal žalobci proti žalovanému následující účelně vynaložené náklady soudního řízení.

Řízení před krajským soudem:

- odměna advokáta za tři úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, žaloba, podání repliky - §11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.] dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 9.300 Kč (3 x 3.100 Kč);
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 3 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 900 Kč (§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.);
- navýšení 21 % DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. činí 2.142 Kč;
- soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000 Kč.

Celkem v řízení před krajským soudem činí náhrada přiznaných nákladů řízení 15.342 Kč.

Řízení před Nejvyšším správním soudem:

- odměna advokáta za jeden úkon právní služby [sepis kasační stížnosti - §11 odst. 1 písm. d), vyhl. č. 177/1996 Sb.] dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100 Kč;
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 1 úkon právní služby 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.);
- navýšení 21 % DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. činí 714 Kč;
- soudní poplatek ve výši 5.000 Kč.

Celkem v řízení před Nejvyšším správním soudem činí náhrada přiznaných nákladů řízení 9.114 Kč. Za samostatný úkon dle citované vyhlášky soud nepovažuje „opětovné“ převzetí zastoupení pro účely podání kasační stížnosti.

53. Celkové náklady řízení, které je žalovaný povinen uhradit žalobci, tak činí 24.456 Kč. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena jako přiměřená v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 22. březen 2023

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu