



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2022, č. j. 14519225/22/2809-50522-609154, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 25. 1. 2023, č. j. 52 Af 26/2022-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 1. 4. 2021 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020, ve kterém současně požádal o vrácení přeplatku na této dani ve výši 21 114 Kč. Dne 31. 3. 2022 dále podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021, ve kterém požádal o vrácení dalšího přeplatku na této dani, a to ve výši 23 509 Kč.

[2] Správce daně byl povinen tento přeplatek vrátit dle § 155b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, do 30 dnů ode dne obdržení žádosti,

tj. do 3. 5. 2021. Protože jej však žalobci vrátil až po této lhůtě (16. 8. 2022), vznikl mu podle § 253a odst. 2 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku. Správce daně vyrozuměním ze dne 17. 8. 2022, č. j. 1406892/22/2810-50522-609154, předepsal úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2020, a to ve výši 2 820 Kč. Úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmů za rok 2021 podle § 251a odst. 2 daňového řádu nepředepsal, neboť úrok nepřesáhl v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období částku 1 000 Kč.

[3] Žalobce proti tomuto postupu podal námitku, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 9. 2022, č. j. 14519225/22/2809-50522-609154 podle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl. Krajský soud shora označeným rozsudkem zamítl následně podanou žalobu a napadené rozhodnutí potvrdil.

[4] Uvedl, že zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, byl s účinností od 1. 1. 2021 do daňového řádu vložen § 251a, vztahující se jak na úroky hrazené daňovým subjektem, tak na úroky hrazené správcem daně (tedy i na úroky z vratitelného přeplatku). Podle druhého odstavce tohoto ustanovení se úrok nepředepíše a současně nevzniká povinnost k jeho úhradě, pokud za jedno zdaňovací období (či jeden kalendářní rok u jednorázových daní) nepřesáhne na jedné dani u jednoho správce daně 1 000 Kč. Úrok tedy vznikne, avšak ani daňový subjekt, ani správce daně ho není povinen hradit. Je tak výslovně stanoveno, že v případech předepsání či povinnosti úhrady úroku je potřeba zohlednit zdaňovací období přeplatku. Tedy stanovený limit 1 000 Kč se vztahuje nejen k jednomu druhu daně, jednomu správci daně, ale i jednomu zdaňovacímu období.

[5] Rovněž upozornil na to, že žalobce zaměňuje vznik vratitelného přeplatku a vznik úroku z vratitelného přeplatku. Ačkoli je vratitelný přeplatek nezbytným předpokladem pro vznik úroku z vratitelného přeplatku, stále se jedná o dva odlišné instituty, které se řídí svými vlastními pravidly a platí pro ně rozdílné podmínky, přičemž pro předepsání úroku z vratitelného přeplatku zákonodárce stanovil podmínky přísnější. Podle § 251a odst. 2 daňového řádu je nutné zohlednit vazbu přeplatku na konkrétní zdaňovací období.

[6] Následně uzavřel, že vzhledem k tomu, že úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2021 činil 901 Kč (náležel od 3. 5. 2022 do 16. 8. 2022), tedy nepřesáhl výši 1 000 Kč, postupoval správce daně v souladu s právní úpravou, jestliže úrok v tomto případě nepředepsal.

II. Kasační stížnost a další vyjádření ve věci

[7] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[8] Zopakoval, že přeplatek na dani existuje jen jeden a dle platné právní úpravy jej nelze „kouskovat“, jak činí žalovaný. V tomto ohledu odkázal například na znění daňového řádu, který buď hovoří o nedoplatcích (množné číslo), u přeplatku používá toliko číslo jednotné, tj. jeden jediný přeplatek. Dále uvedl, že ani správce daně nevede žádnou evidenci, jež by přeplatky členila za jednotlivá zdaňovací období. Následně dospěl k závěru, že v jeho případě tedy neexistoval „separátní“ přeplatek za rok 2020 a druhý za rok 2021, ale toliko jeden v souhrnné výši 44 623 Kč, ze kterého měl být úrok z vratitelného přeplatku

pokračování

vypočítán. Postup správních orgánů i nadále považuje za nelogický, což dále demonstroval na několika příkladech.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, a které odpovídají posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti. Pro úplnost dodal, že úrok z vratitelného přeplatku vzniklý z důvodu nevrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob z titulu vyměřené daně za rok 2021 v zákonné lhůtě nebyl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet, neboť dle § 251a odst. 2 daňového řádu se úrok nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1.000 Kč. Zákonná úprava výslovně uvádí, že je v případech předepsání či povinnosti úhrady úroku potřeba zohlednit dané zdaňovací období. Stanovený limit 1 000 Kč se tedy vztahuje nejen k jednomu druhu daně, jednomu správci daně, ale i jednomu zdaňovacímu období.

[10] Na toto vyjádření dále reagoval stěžovatel, který především vyzdvihl, že vratitelný přeplatek nelze dále členit a existuje jen jeden, což dle něj žalovaný potvrdil. Rovněž setrval na důvodnosti jím podané kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Soud, s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je soud vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto jasnost a konkrétnost formulace stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Rozsudek krajského (městského) soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[14] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit (ve vztahu k teoretickým otázkám a příkladům stěžovatele), že úkolem soudů ve správním soudnictví není řešení hypotetických otázek, nýbrž poskytování ochrany proti skutečným zásahům veřejné moci do veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Pokud se námitky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohly nastat toliko teoreticky (ale reálně nenastaly), pak není smyslem kasačního řízení tyto námitky obsáhle hodnotit a vyslovovat

k nim abstraktní závěry (srovnej rozsudky kasačního soudu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, ze dne 14. 8. 2020, č. j. 9 Afs 154/2020 - 33, ze dne 8. 12. 2016, č. j. 9 As 134/2016 - 29, ze dne 6. 1. 2012, č. j. 5 Afs 8/2011 - 151, či usnesení ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 51/2021 - 24).

[15] Smyslem soudního přezkumu pak ani není podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak stěžovateli poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho opakující se a prolínající se námitky. Kasační soud proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, které považuje za řádné a věcně správné, ztotožňuje se s ním a bere jej za své. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19).

[16] Kasační soud zde uvádí, že stěžovateli se již v předcházejícím řízení (nejpozději pak před krajským soudem – viz body 14 a následující napadeného rozsudku) dostatečné a srozumitelné odpovědi na shora rekapitulované námitky. Stěžovatel v kasační stížnosti nepřináší žádné nové relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyřčené právní a skutkové závěry krajského soudu, namísto toho opakuje svou již dříve uplatněnou argumentaci, aniž by věcně reflektoval její vypořádání ze strany žalovaného, nebo následně soudu. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být „jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019 - 41).

[17] Již v bodě 16 napadeného rozsudku soud zcela správně konstatoval, že mezi stranami není sporu o celkové výši vratitelného přeplatku na dani z příjmů na jeho osobním daňovém účtu ke dni 1. 4. 2022, který činil 44 623 Kč (a tato argumentace je proto v kasační stížnosti nadbytečná). Stěžovatel však setrvale zaměňuje pojem „vratitelného přeplatku“ a vznik úroku z vratitelného přeplatku. Ačkoli je vratitelný přeplatek nezbytným předpokladem pro vznik úroku z vratitelného přeplatku, stále se jedná o dva odlišné instituty, které se řídí svými vlastními pravidly a platí pro ně rozdílné podmínky, přičemž pro předepsání úroku z vratitelného přeplatku zákonodárce stanovil podmínky jiné (přísnější). K nutnosti pečlivého odlišení těchto pojmů se kasační soud vyslovil například již v rozsudku ze dne 19. 10. 2022, č. j. 6 Afs 171/2022 - 28, ve kterém uvedl, že „městský soud úrok z vratitelného přeplatku zcela nesprávně označil za přeplatek (bod 48 napadeného rozsudku), respektive za disponibilní přeplatek (tamtéž, bod 49). Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Osobní daňový účet se přitom vede pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatně osobní daňové účty (§ 149 odst. 2 daňového řádu)“; této chyby se dopouští i stěžovatel v nyní souzené věci.

[18] Dle § 251a odst. 2 daňového řádu (nadesaného jako „společná ustanovení o úrocích“) však platí, že „úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1 000 Kč“. Citované ustanovení tak výslovně uvádí, že úrok se nepředepíše, pokud I) u jednoho druhu daně, II) u jednoho správce daně a též III) za jedno zdaňovací období, IV) nepřesáhne v úhrnu částku 1 000 Kč.

pokračování

[19] Jinak řečeno, aby úrok byl předepsán, musejí být splněny všechny uvedené podmínky (kumulativně), tj. že úrok v souhrnu I) u jednoho druhu daně, II) u jednoho správce daně a III) za jedno zdaňovací období IV) přesáhne v úhrnu částku 1 000 Kč. Správní orgány tedy zcela správně při výpočtu úroků vycházely ze dvou vratitelných přeplatků odděleně, jednoho vztahujícímu se ke zdaňovacímu období roku 2020, a druhého ke zdaňovacímu období roku 2021.

[20] Tento výše uvedený výklad podporuje též komentářová literatura k daňovému řádu (NOVÁKOVÁ, Petra. § 251a [Společná ustanovení o úrocích]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 998.), dle které: „V důsledku aplikace zásady hospodárnosti stanoví daňový řád v odstavci 2 komentovaného ustanovení pravidlo, že se úrok nepředepíše a současně že nevzniká povinnost k jeho úhradě, pakliže za jedno zdaňovací období (či jeden kalendářní rok u jednorázových daní) nepřesáhne na jedné dani u jednoho správce daně 1 000 Kč. Úrok tedy vznikne, avšak není evidován a ani vymáhán“.

[21] Pro úplnost lze dodat, že výklad dotčeného ustanovení provedený stěžovatelem je nesprávný a účelový, o čemž svědčí samotná textace litery zákona a související judikatura (viz výše). Jakkoliv jím navržený postup výpočtu je teoreticky představitelný, předcházet by mu musela adekvátní změna právní úpravy, ke které však ani soudy, ani správní orgány nejsou oprávněny.

[22] Ve shodě s krajským soudem lze proto uzavřít, že úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2021 činil 901 Kč, tedy nepřesáhl výši 1 000 Kč a správce daně v souladu s právní úpravou úrok v tomto případě stěžovateli nepředepsal.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. června 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu