

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Jitky Zavřelové a Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, se sídlem Doubravecká 2760/1, Plzeň, zast. JUDr. Robertem Vargou, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, čj. 43349/20/5100-41453-712277, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 12. 2021, čj. 57 Af 3/2021-41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jejího zástupce JUDr. Roberta Vargy, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Předmětem sporu v této věci je otázka, zda žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále jen „úrok z neoprávněného jednání“) podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, pokud byly dodatečné platební výměry v odvolacím řízení zrušeny, avšak žalobkyně ještě před jejich právní mocí doměřenou daň uhradila. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že kasační stížnost není přípustná.

I. Vymezení věci

[2] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 6. 2018 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období listopad 2012 až duben 2013 v souhrnné výši 15 403 782 Kč a penále ve výši 3 080 754 Kč. Žalobkyně doměřenou daň i penále uhradila platbami ze dne 11. 6. 2018 a 25. 6. 2018. Následně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, kterému žalovaný vyhověl. Rozhodnutím ze dne 8. 10. 2019 dodatečné platební výměry zrušil a

řízení zastavil. Dne 13. 11. 2019 podala žalobkyně námitku dle § 159 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu. Namítala, že jí měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[3] Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020 správce daně uvedenou námitku zamítl. Uvedl, že nebyla splněna ani jedna ze zákonem stanovených podmínek pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[4] Žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí podala odvolání. Žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru stran naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání, s čímž žalobkyni předem seznámil. Žalovaný následně odvolání zamítl nyní napadeným rozhodnutím. Dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání splněny byly. Zabýval se však relevantní dobou pro přiznání úroku a dospěl k závěru, že úrok nebylo možné přiznat, jelikož dle § 254 odst. 1 daňového řádu náležel až ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Úrok proto nebylo možné vyčíslit v částce vyšší než 0 Kč, jelikož dodatečné platební výměry nikdy nenabývaly právní moci.

[5] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Plzni zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Shrnul, že pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být kumulativně splněny dvě podmínky: i) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a ii) úhrada daně na základě takového rozhodnutí či v souvislosti s ním. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na pravomocná rozhodnutí, u kterých již nastala splatnost nesprávně stanovené daně. Krajský soud k tomu podrobně rozebral související judikaturu NSS.

[6] Žalobkyně použitelnost závěrů judikatury NSS na její věc nezpochybnila, pouze s nimi nesouhlasila. Krajský soud jí však nepřisvědčil. I nejnovější judikatura následuje právní názor podmiňující vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání splatností doměřené daňové povinnosti odvíjející se od uplynutí náhradní lhůty vázané na nabytí právní moci rozhodnutí podle § 143 odst. 5 daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2021, čj. 8 Afs 141/2020-33). Krajský soud uzavřel, že odkazovanou judikaturu považuje za logickou a správnou. Naopak žalobkyní předkládané argumenty nebyly nijak přesvědčivé, neboť se omezovaly pouze na velmi obecně vedený jazykový výklad a argument logikou věci.

[7] Krajský soud uzavřel, že žalobkyně platby provedla ještě předtím, než se jí uložená povinnost stala splatnou. Proto nemohla obstát její argumentace dovolávající se poučení, že odvolání podané proti dodatečným platebním výměrům nemá odkladný účinek. Pokud byl vázán počátek plynutí náhradní splatnosti daně na právní moc rozhodnutí, pak je nabytí právní moci podmínkou splatnosti doměřené daňové povinnosti. Pokud žalobkyně uhradila doměřenou daň ještě před právní mocí dodatečného platebního výměru, který byl později zrušen, aniž by nabyl právní moci, nevznikl jí nárok na úrok z neoprávněného jednání.

pokračování

[8] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku o tvrzeném porušení ústavního práva na rovnost před zákonem. Tu žalobkyně spatřovala v odlišnosti počátku běhu lhůty pro stanovení úroku z prodlení dle § 252 odst. 2 daňového řádu (počítaného v návaznosti na původní den splatnosti daně) a počátku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu (dle § 143 odst. 5 daňového řádu počítaného v návaznosti na náhradní den splatnosti odvíjející se od nabytí právní moci rozhodnutí o doměření daně). Rozdílné počátky úročení podle krajského soudu odpovídají účelu uvedených právních institutů, přičemž tyto účely dále rozvedl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Nejprve předestřela, že jelikož ve věci zastává od počátku právní názor odlišný od názoru žalovaného, který byl potvrzen napadeným rozsudkem, je logické, že odůvodnění kasační stížnosti bude stejné jako v řízení před žalovaným a před krajským soudem. Následně doslovně zopakovala svou žalobní a z velké části také odvolací argumentaci.

[10] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem napadeného rozsudku, že nárok na úrok z neoprávněného jednání nevznikl, jelikož daň doměřená platebními výměry nebyla splatná. Ve všech platebních výměřem bylo uvedeno poučení o tom, že podané odvolání nemá odkladný účinek. Jediná povinnost, která z nich vyplývala, bylo zaplacení doměřené daně. Pokud podané odvolání nemělo odkladný účinek a jedinou daňovému subjektu uloženou povinností bylo zaplatit daň, pak se z logiky věci muselo jednat o daň splatnou. Pokud by daň splatnou nebyla, pak by správce daně nemohl nárokovat ani úroky z prodlení. Ty jsou vyžadovány počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. V souladu s tím i § 143 odst. 5 daňového řádu uvádí, že náhradní den splatnosti pro účely počátku daňové exekuce nemá vliv na splatnost daně, jelikož by jinak nebylo možné požadovat úrok z prodlení. Pojmy „splatnost“ a „náhradní den splatnosti“ je třeba odlišovat. Argumentace v napadeném rozsudku je chybná, jelikož dle § 252 odst. 2 a § 109 daňového řádu je zřejmé, že doměřená daň byla splatná.

[11] Podle stěžovatelky výklad provedený krajským soudem porušuje ústavní právo na rovnost před zákonem. V souladu s ním by měl stát podle § 252 odst. 2 daňového řádu právo na úrok z prodlení počínaje pátým dnem následujícím po původním dni splatnosti daně, zatímco daňový subjekt až ode dne právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu. Podle stěžovatelky by měl být zvolen výklad výhodnější pro daňový subjekt, tedy, že ke splatnosti daně došlo a ona má nárok na úrok z neoprávněného jednání ode dne zaplacení daňové povinnosti stanovené dodatečnými platebními výměry.

[12] Žalovaný uvedl, že považuje za zcela nadbytečné vyjadřovat se blíže k obsahu kasační stížnosti. K námitkám stěžovatelky se již jednou vyjádřil v odvolacím řízení. Následně v řízení před krajským soudem na toto vyjádření odkázal (s ohledem na to, že žalobní námitky byly totožné) a soud jeho právní názor napadeným rozsudkem potvrdil. Kasační stížnost má směřovat proti odůvodnění napadeného rozsudku. Opakované námitky z odvolání a následně z žaloby tuto funkci nemohou plnit, neboť právě na tyto námitky soud ve svém rozsudku reagoval. Nad rámec uvedeného žalovaný pouze odkázal

na příklad z aktuální rozhodovací praxe NSS, který řešil otázku podoby kasační stížnosti spočívající v prostém zkopírování textu žaloby.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je nepřijatelná. Uplatněnou argumentaci totiž nelze považovat za přípustné kasační námítky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle nějž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[14] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu nepřislouží v kasačním řízení opětovně přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu v rozsahu přezkumu provedeného již krajským soudem. Předmětem přezkumu může být proto pouze posouzení, zda rozhodnutí krajského soudu v kontextu námitek uvedených v kasační stížnosti z pohledu zákona ob stojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti tak předurčují rozsah a podrobnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2012, čj. 1 Afs 57/2011-95).

[15] Aby byla kasační stížnost přípustná, musí stěžovatel reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho závěry. Pokud pouze opakuje námítky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námítky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námítky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[16] Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, uvedl, že *„v kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. [...] smyslem bylo umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to, reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehlavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější.“* V usnesení ze dne 5. 11. 2020, čj. 7 Ads 243/2020-14, bodu 6, poukázal NSS při odmítnutí kasační stížnosti pro nepřijatelnost na extrémní shodu kasační stížnosti s žalobou spočívající v tom, že *„stěžovatelka (resp. její advokát) převzala slovo od slova argumentaci obsaženou v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. V dokumentu učinila pouze ‚kosmetické úpravy‘ tak, aby ze žaloby učinila kasační stížnost.“*

pokračování

[17] Ve světle uvedeného je podstatné, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje svou žalobní argumentaci. Jedná se, obdobně jako ve věci sp. zn. 7 Ads 243/2020, o výraznou shodu textu kasační stížnosti s žalobou. Stěžovatelka, resp. její zástupce, převzala část žalobní argumentace téměř slovo od slova a pouze „kosmetickými úpravami“ z ní učinila argumentaci kasační, což ostatně sama uvádí i v jejím bodu 11. Pouze výtky směřované *žalovanému* či *napadenému rozhodnutí* upravil tak, že je nyní směřuje vůči *krajskému soudu* či *napadenému rozsudku*. I takto upravený text žaloby, resp. kasační stížnosti, však polemizuje jen s rozhodnutím žalovaného, aniž by konkrétně reagoval na napadený rozsudek a v něm obsaženou argumentaci (usnesení NSS ze dne 22. 2. 2022, čj. 8 Azs 326/2021-31, bod 10).

[18] Z uvedeného důvodu je kasační stížnost nepřijatelná, jelikož nereaguje na argumentaci krajského soudu a neuvádí, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné.

[19] V první řadě jde o námitky, že nárok na úrok z neoprávněného jednání vznikl, jelikož dodatečné platební výměry byly splatné, a že pojmy „splatnost“ a „náhradní den splatnosti“ je třeba odlišovat. To stěžovatelka dovozuje z toho, že ve všech platebních výměrech bylo uvedeno poučení, že podané odvolání nemá odkladný účinek (s odkazem na § 109 daňového řádu). Krajský soud na tyto námitky reagoval v bodech 39 až 45 napadeného rozsudku. Podrobně shrnul judikaturu NSS vydanou ve skutkově obdobných věcech. Tedy v situaci, že daňový subjekt podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům, ale zároveň uhradil dodatečně doměřenou daň a penále již na základě nepravomocných platebních výměrů, které byly posléze odvolacím orgánem zrušeny. V takovém případě nárok na úrok z neoprávněného jednání daňovému subjektu nevzniká, neboť nenastala splatnost daně. Tedy nebyla splněna druhá z podmínek podle § 254 odst. 1 daňového řádu v relevantním znění. Na uvedeném nic nemění ani to, že podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá podané odvolání odkladný účinek, jelikož vykonatelnost rozhodnutí je podle § 103 odst. 2 téhož zákona vázána až na uplynutí stanovené lhůty k plnění. Ta byla stanovena ve výrocích dodatečných platebních výměrů v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu v délce 15 dnů ode dne jejich právní moci. Krajský soud v bodě 43 napadeného rozsudku uzavřel, že nesouhlas stěžovatelky s citovanou judikaturou není namístě, jelikož se jedná o argumentaci logickou, náležitě odůvodněnou a souladnou s dřívější judikaturou i komentářovou literaturou. Jelikož v jejím případě nenastala splatnost dodatečně vyměřené daňové povinnosti, nárok na úrok z neoprávněného jednání jí nevznikl. S těmito konkrétními a podrobně odůvodněnými závěry krajského soudu stěžovatelka nijak konkrétně nepolemizuje.

[20] Obdobně je tomu v případě námitky, že provedený výklad relevantních ustanovení porušuje ústavní právo stěžovatelky na rovnost před zákonem. K té se krajský soud vyjádřil v bodě 46 napadeného rozsudku. Uvedl, že žádnou nerovnost před zákonem v takovém výkladu nespaturuje, jelikož rozdílné počátky úročení odpovídají odlišným účelům uvedených institutů. Úrok z prodlení plní účel náhrady ztráty peněžních prostředků v čase pro státní rozpočet. Naopak, úrokem z neoprávněného jednání má být daňovému subjektu kompenzováno, že na základě dodatečně vydaného pravomocného rozhodnutí, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným, dodatečně uhradil doměřenou daň a penále. V důsledku toho nemohl po určitou dobu disponovat

příslušnými finančními prostředky. Tato povinnost se však stala účinnou až v náhradní lhůtě splatnosti vázané na právní moc dodatečného platebního výměru. Ani u této otázky stěžovatelka nevysvětluje, proč jsou závěry krajského soudu chybné.

[21] V neposlední řadě je nepřipustná i námitka, že podle stěžovatelky měl být v případě rozporu mezi dvěma relevantními ustanoveními daňového řádu zvolen výklad výhodnější pro daňový subjekt. Tedy, že splatnost daně nastala a ona má nárok na úrok z neoprávněného jednání. Na tuto námitku krajský soud reagoval v bodě 47 napadeného rozsudku. Shledal, že to nebylo namístě, jelikož stěžovatelkou předestřený výklad nebyl rovnocenným či alespoň srovnatelným s výkladem, který zvolil žalovaný s odkazem na judikaturu NSS.

[22] Stěžovatelka však žádný z uvedených závěrů krajského soudu v kasační stížnosti relevantně nezpochybňuje. Pouze opakuje svoji žalobní argumentaci, se kterou se krajský soud dostatečně vypořádal. Kasační stížnost je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud navíc vyhodnotil, že v nyní projednávané věci nelze v opakování žalobních námitek spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která by byla nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu (viz judikatura citovaná v bodě [15] tohoto usnesení). To by bylo namístě v situaci, kdy by krajský soud nereagoval na podstatu některé z uvedených žalobních námitek opřených o závěry judikatury NSS, či pokud by se případně jevílo, že krajským soudem předestřené odůvodnění judikaturu NSS nenásleduje. To však není případ nyní projednávané věci, jelikož krajský soud žalobní námitky posoudil v souladu s ustálenou judikaturou (konkrétně rozsudky ze dne 28. 8. 2014, 7 Afs 94/2014-53, ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 347/2016-59, ze dne 18. 9. 2018, čj. 9 Afs 192/2017-37 a sp zn. 8 Afs 141/2021) a poskytl na ně dostatečnou a srozumitelnou odpověď. Nejvyšší správní soud k tomu nad rámec nutného odůvodnění poznamenává, že pokud by byla kasační stížnost přípustná a nyní rozhodující senát by se chtěl od dosavadní judikatury odchýlit, mohl by tak učinit pouze předložením věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. V takových situacích je proto zcela namístě, aby stěžovatel podrobně polemizoval s dosavadní judikaturou NSS a předložil podrobně odůvodněný odlišný výklad relevantních právních ustanovení. Stěžovatelka však relevantně nepolemizuje ani se závěry krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není přípustná, a proto ji odmítl [§ 104 odst. 4 ve spojení s § 120 a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[26] Byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek (§ 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích; usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 3. 2021, čj. 8 As 287/2020-33, č.

pokračování

4170/2021 Sb. NSS). Proto soud stěžovatelce vrací soudní poplatek ve výši 5 000 Kč zaplacený za kasační stížnost, ve lhůtě stanovené v souladu s § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. července 2023

Petr Mikeš
předseda senátu