



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mráky ve věci žalobce: **Ing. K. W.**, zastoupeného Mgr. Theobaldem Ptoszkem, advokátem, Horní 55A, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2021, čj. 24470/21/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2024, čj. 22 Af 31/2021-84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Předmět a dosavadní průběh řízení

[1] V posuzované věci je sporná otázka přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (*d. ř.*).

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (*správce daně*) u žalobce evidoval nedoplatky na daňových povinnostech z let 1996 a 1997. Po vydání několika exekučních příkazů na vymožení nedoplateků povolil žalobci rozhodnutím ze dne 16. 6. 2008 úhradu nedoplateků ve splátkách. Žalobce poté prováděl dílčí úhrady na svůj nedoplatek, a to od roku 2008 do 2019. Následně proběhlo dne 21. 8. 2019 u správce daně jednání ve věci nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob. Žalobce poté správce daně požádal o vrácení přeplatku. Ten evidoval na osobním daňovém účtu žalobce přeplatek ve výši 100 000 Kč, který žalobci přiznal rozhodnutím ze dne 22. 8. 2019.

[3] Žalobce posléze dne 20. 9. 2019 učinil podání označené „*Výpis z ODÚ a vrácení přeplatků*“ včetně žádosti o vrácení všech přeplatků na všech daních. Správce daně rozhodnutím ze dne 20. 11. 2019 určil, že na žalobcově osobním daňovém účtu žádné další

přeplatky neeviduje. Žalobce se proti rozhodnutí odvolal. Žalovaný rozhodnutím o odvolání ze dne 9. 11. 2020 změnil výrok rozhodnutí správce daně ve prospěch žalobce, načež mu přiznal přeplatek ve výši 460 000 Kč.

[4] Následně dne 11. 11. 2020 žalobce doručil správci daně podání označené jako „*Žádost o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu včetně příslušenství, tj. úroků podle § 254 daňového řádu*“. Rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 správce daně rozhodl o výši úroků z vratitelného přeplatku (podle § 155 odst. 5 d. ř.) a přiznal žalobci úrok ve výši 76 720 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodoval žalovaný v samostatném řízení. Následně dne 4. 12. 2020 zaslal žalobce „*Doplnění odvolání na úrok*“, v němž požadoval po správci daně přiznání úroku podle § 155 odst. 5 d. ř. a podle § 254 d. ř. Správce daně podání (v části týkající se § 254 d. ř.) posoudil jako námitku podle § 159 d. ř. a rozhodnutím ze dne 18. 12. 2020 žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 d. ř. nepřiznal. Žalobce posléze dne 21. 12. 2020 učinil další podání, nazvané „*Doplnění odvolání na úrok 02*“.

[5] Žalovaný následně odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 28. 6. 2021 zamítl. U žalobce totiž neshledal naplnění podmínek § 254 odst. 1 d. ř. pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť správnost stanovení daňových povinností za roky 1996 a 1997 platebními výměry nebyla zpochybněna. Rozhodnutí o přeplatku není možné považovat za rozhodnutí o stanovení daně podle § 147 d. ř., jelikož pouze osvědčuje stav evidence daní a stanovuje, v jaké částce má být stěžovateli vrácen přeplatek. Žalobce prý nenaplnil ani podmínky obsažené v § 254 odst. 2 d. ř., podle něhož je možné úrok přiznat po dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Žalovaný zdůraznil, že po povolení splátek žalobci již nebylo správcem daně vymáháno v rámci exekučního řízení. Dále poznamenal, že prekluzivní lhůta skončila uplynutím nové šestileté lhůty odvozené od posledního úkonu, tj. od rozhodnutí o povolení splátek v červnu 2008. Jelikož ale nebylo exekučně vymáháno, lhůta pro placení daně uplynula a po 1. 1. 2015 již exekuce vedena nebyla. Úrok podle § 254 odst. 2 d. ř. proto nemohl žalobci vůbec vzniknout.

[6] Žalovaný také konstatoval, že správce daně nepochybil, posuzoval-li nároky na úrok podle § 155 d. ř. a § 254 d. ř. v samostatných řízeních a vydal samostatná rozhodnutí. Rozhodnutím správce daně o námitce ze dne 18. 12. 2020 bylo rozhodnuto o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Námitky ohledně vrácení přeplatku a souvisejícího úroku z pozdě vráceného přeplatku následně žalovaný vypořádal v samostatném odvolacím řízení. Žalovaný poté konstatoval, že správce daně nepochybil, ani pokud vydal rozhodnutí o námitce předtím, než mu žalobce doručil „*Doplnění odvolání na úrok 02*“. Správce daně totiž neměl povinnost čekat na doplnění podání, když nebylo nijak avizováno. Navíc v tomto podání nebyla žádná zmínka o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný závěrem zopakoval, že ke dni 31. 12. 2014 došlo k uplynutí lhůty pro placení daně. Následkem toho každá následně provedená platba představovala přeplatek na osobním daňovém účtu, jelikož pro ni neexistoval předpis daňové povinnosti. Uvedl-li žalovaný, že postup ve věci úroku podle § 254 d. ř. spadá do kompetence správce daně, neznamená to, že má správce daně povinnost žalobci úrok přiznat a předeepsat.

[7] Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou u Krajského soudu v Ostravě (*krajský soud*), který ji napadeným rozsudkem zamítl. Uvedl přitom, že žalovaný podrobně vysvětlil podmínky, za nichž nebylo možné stěžovateli přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně. Krajský soud se s výše uvedenou argumentací žalovaného plně ztotožnil. Žalobcova námitka nicotnosti napadeného rozhodnutí je podle krajského soudu pouze

pokračování

hypotetická. Krajský soud odkázal rovněž na dřívější rozsudek sp. zn. 22 Af 1/2021, v němž přezkoumával rozhodnutí ze dne 9. 11. 2020 ve věci přeplatku. V této souvislosti potvrdil bod 29 přezkoumávaného rozhodnutí, v němž se žalovaný pouze ohradil vůči překroucení jeho vyjádření žalobcem, aniž by jakkoliv popřel svá tvrzení. Krajský soud se ztotožnil rovněž s hodnocením žalovaného v bodu 24 rozhodnutí, jelikož jediná použitelná věta žalobcova podání zní: „*Správce daně neunesl důkazní břemeno ani pokud jde o úrok z prodlení*“. Tvrzení, že žalovaný nesprávně posoudil úrok ve smyslu § 254 d. ř. jen z pohledu prekluze, aniž by důkladně přezkoumal evidenci daní, svědčí o nepochopení daného ustanovení žalobcem. V otázce překrývání obou typů úroku krajský soud odkázal na body 17-21 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Současně poukázal na konstantní judikaturu NSS, jež nepřipouští přiznání obou úroků za stejné období, jelikož se oba nároky navzájem vylučují (srov. rozsudek ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021 - 23). Zbývající části žaloby označil krajský soud za zmatečné.

2. Shrnutí kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (*stěžovatel*) kasační stížnost. Důvody kasační stížnosti spatřuje v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. [Pozn. NSS: v původní blanketní kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

[9] Stěžovatel obecně namítá, že se krajský soud s žalobními námitkami nevypořádal dostatečně. Dále tvrdí nicotnost rozsudku krajského soudu podle § 77 odst. 2 s. ř. s. Vychází totiž z nesprávných rozhodnutí správce daně a žalovaného o nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[10] Stěžovatel krajskému soudu zejména vytýká, že nesprávně posoudil:

- právní účinnost jeho podání ze dne 11. 11. 2020 a 30. 11. 2020 s důsledky pro nesprávný úřední postup správce daně a nevypořádal se s tvrzenými zásahy do evidence v doplnění odvolání ze dne 21. 12. 2019;
- rozhodnutí správce daně o stanovení výše přeplatku, které je však neplatné, jelikož nevychází z evidence daní;
- dobu vzniku přeplatku a účinků prekluze podle § 160 d. ř.;
- typ úroku podle § 155 d. ř. a § 254 d. ř., který je prokázán Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2020 (Metodický pokyn);

[11] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud:

- nevypořádal námitky související s nesprávnou evidencí daní, zejména evidencí záloh a penále a nezákonných exekučních řízení;
- ignoroval souvislosti s řízením o žalobě (kasační stížnosti) ve věci přeplatku vedené pod sp. zn. 22 Af 1/2021 (NSS sp. zn. 10 Afs 149/2024).

[12] Žalovaný se podle stěžovatele nevypořádal s namítanými zásahy do evidence daní a vědomě pominul účelovou manipulaci se spisem správce daně. Stěžovatel uvádí, že žalovaný účelově změnil svá tvrzení, když v napadeném rozhodnutí uvedl, že se podání stěžovatele týkalo obou úroků (§ 155 odst. 5 a § 254 d. ř.) a následně tvrdil, že žádnou zmínku o § 254 d. ř. nenašel. Správce daně měl podání stěžovatele týkající se přiznání úroku podle § 254 d. ř. posoudit podle jeho skutečného obsahu, což jasně vyplývá z Metodického

pokynu. Správce daně nicméně jednal v rozporu s ním, což má prý význam pro posouzení právní účinnosti rozhodnutí o námitce ze dne 28. 12. 2020.

[13] Stěžovatel nadto uvádí, že nedoručení platebních výměrů představuje nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv. Zpochybňuje též způsob evidence penále a požaduje celé jeho vrácení (§ 254 d. ř.). Krajský soud se údajně nezabýval nezákonnou evidencí záloh, z níž není ani zřejmé, jak správce daně naložil s odejmutým přeplatkem. Námitka nezákonné evidence se navíc netýká doby úročení, ale nesprávného postupu správce daně ve věci evidence daní. K souběhu úroků podle § 155 odst. 5 a § 254 d. ř. stěžovatel uvádí, že není možný za podmínky, že se týká stejné částky nebo jeho dílčí části. Podotýká však, že k souběhu může dojít v důsledku různé povahy vzniku přeplatku. Odůvodnění krajského soudu se tak údajně rozchází s realitou daňového řízení. K souběhu obou úroků totiž dojít mohlo, jelikož se vztahují k více zdaňovacím obdobím. Stěžovatel setrvává na stanovisku, že správce daně měl přiznat úrok podle § 254 d. ř., jelikož se nejednalo o vratitelný přeplatek evidovaný na osobním daňovém účtu. Důvodem vrácení přeplatku byla prekluze, kterou však správce daně nerespektoval a přeplatek nevrátil. Takový postup považuje stěžovatel za nezákonný a naplňující podmínky § 254 d. ř. Okrajově poukazuje na společný právní základ ve věci úroku podle § 155 d. ř., jež je vedena před NSS pod sp. zn. 7 Afs 164/2024, a dále ve věci přeplatku, o níž NSS rozhodl rozsudkem ze dne 11. 11. 2024, č. j. 10 Afs 149/2024 - 57.

3. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že úrok podle § 254 d. ř. může vzniknout, jsou-li kumulativně naplněny dvě podmínky: musí dojít ke změně či zrušení rozhodnutí o stanovení daně, a zároveň musí být v souvislosti s tímto nezákonným rozhodnutím provedena úhrada daně. V případě neoprávněně vedeného exekučního řízení je možné přiznat úrok ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 2 d. ř.). Žalovaný však poukázal na to, že stěžovatel tyto podmínky nenaplnil, a nelze mu tudíž přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zásah do majetkové sféry v podobě nezákonného rozhodnutí o přeplatku byl totiž pokryt úrokem z pozdě vráceného přeplatku (§ 155 odst. 5 d. ř.). Nelze proto duplicitně přiznat rovněž úrok podle § 254 d. ř. Rozhodnutí o přeplatku (jeho změna pro nezákonnost) nemohla založit vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správnost stanovení daňových povinností za roky 1996 a 1997 nebyla totiž nikdy zpochybněna. Je přitom vyloučeno, aby ze stejné částky vznikly oba úroky za stejnou dobu. Přiznaná výše přeplatku nemůže být současně úhradou nezákonně stanovené daně a vratitelným přeplatkem, u kterého uplynula lhůta k jeho vrácení.

[15] K námitce ohledně spojení projednávaných věcí v jedno řízení žalovaný uvedl, že neshledal důvod, aby krajský soud řízení vedená se stěžovatelem (ve věci přeplatku, úroku za jeho pozdní vrácení a úroku z neoprávněného jednání správce daně) spojil v jedno. Pro každé rozhodnutí byly totiž rozhodné jiné skutkové okolnosti a věci byly tudíž projednatelné samostatně. Namítal-li stěžovatel, že se krajský soud dostatečně nevypořádal se všemi vznesenými námitkami, žalovaný připomněl, že většina jeho námitek směřovala k jiným než řešeným událostem. Úkolem krajského soudu nicméně není zodpovědět jakoukoliv otázku. Stěžovatel navíc i v řízení o kasační stížnosti namítal údajné nedostatky

pokračování

ve vedení evidence daně. Ani tyto námitky přitom nesouvisí s otázkou úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[16] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že správce daně předložil záměrně evidenci fiktivní, nepůvodní a odlišnou od skutečného průběhu daňového řízení. Správce daně podle něj nezákonně předepsal zálohu na dani, což představovalo nepřípustný zásah do evidence daní, načež odkázal na Metodický pokyn GŘ. Podle něj se jednalo o plnění nad rámec zákonné povinnosti s důsledkem neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatel nadále setrvává na vrácení všech nezákonně vymožených částek včetně přiznání úroku podle § 254 d. ř., a to z částky 30 586,02 Kč, již považuje za základ pro výpočet tohoto úroku. Stěžovatel nad to uvádí řadu tvrzení, z nichž údajně plyne oprávněnost jím uplatněného nároku.

4. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] NSS se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností (resp. údajným nevypořádáním se s jím namítanými zásahy do evidence daní) napadeného rozsudku krajského soudu. Přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze tehdy, je-li rozhodnutí přezkoumatelné, tzn. je-li srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (rozsudky NSS z 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; z 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; z 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). K otázce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu NSS poukazuje na rozsudek ze dne 26. 9. 2024, čj. 10 As 158/2024-45, v němž se v obecné rovině vyjádřil k odpovídající úrovni odůvodnění rozsudku krajského soudu. Zde učiněné argumenty lze dle NSS vztáhnout i na nyní posuzovanou věc. Stěžejní je totiž podle NSS skutečnost, že krajský soud je sice povinen vypořádat každý žalobní bod, avšak způsob tohoto vypořádání se může lišit. V některých případech je postačující odkaz na kogentní znění zákonné úpravy, jindy je nezbytné využít sofistikované interpretační metody s odkazem na doktrinální závěry. V jiných případech je možné pro stručnost blíže odkázat na označenou prejudikaturu s dovětkem, že není žádný důvod se od ní odchýlovat. Někdy se krajský soud může v podstatných momentech ztotožnit s argumentací některého z účastníků řízení a není tak rozumný důvod ji podrobně opakovat.

[18] Tato východiska NSS podepírá rovněž doktrinálními závěry, jež potvrzují, že „povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznámá, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno. Na druhou stranu, pokud jsou v projednávané věci vzneseny závažné právní argumenty, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal“ (viz Sochorová, V. § 103 [Důvody kasační stížnosti]. In: Blažek, T., Jirásek, J., a kol. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016). Za nepřezkoumatelný tak není možné považovat takový rozsudek, z jehož odůvodnění lze seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči stěžejním skutkovým a právním otázkám, jež jsou podstatné pro rozhodnutí ve věci. NSS proto shrnuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být dána pouze tím, že odůvodnění krajského soudu je stručné či argumentačně „chudé“, popř. že krajský soud podrobně nevyvracel každý dílčí argument uplatněný stěžovatelem, je-li z jeho obsahu dovoditelné vypořádání jednotlivých žalobních bodů a je zřetelný jeho právní názor.

[19] V nyní posuzované věci považuje NSS za zjevné, že odůvodnění napadeného rozsudku je rozsahově i argumentačně spíše stručnější (v zásadě se jedná o zhruba jednostránkové odůvodnění obsažené v bodu 9 rozsudku) a jistě si lze představit delší a obsahově propracovanější argumentaci. To však ještě nutně neznamená, že je nepřezkoumatelné a jako takové musí být zrušeno. Podle NSS totiž krajský soud v nyní posuzované věci přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních bodů (zejména) prostřednictvím odkazů na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s jehož argumentací se plně ztotožnil. Takový postup přitom není podle NSS nutně chybný, samozřejmě za podmínky, je-li z odůvodnění současně patrný právní názor krajského soudu. Tato podmínka v nyní posuzované věci byla splněna. NSS proto potvrzuje, že krajský soud neměl důvod argumentaci žalovaného v rozsudku podrobně opakovat za situace, kdy se s výrokem i jeho odůvodněním ztotožnil. V rozsahu žalobních bodů totiž jasně odkázal na konkrétní relevantní pasáže rozhodnutí žalovaného a tím je také zřejmé, jaký názor zaujal vůči stěžejním otázkám.

[20] Rovněž NSS po podrobném seznámení s obsahem správního a soudního spisu považuje rozhodnutí žalovaného za věcně správné a souladné se zákonem a akceptuje jeho závěry ohledně nenaplnění podmínek k přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 d. ř., což NSS rozvádí v níže uvedené argumentaci. Postup krajského soudu tudíž v konečném důsledku nevybočil z mezí přípustné praxe a napadený rozsudek v kasačním přezkumu obстоjí, byť NSS nezastírá, že odůvodnění se skutečně pohybuje na samotné hranici přezkoumatelnosti.

[21] NSS rovněž připomíná, že v související věci vydal dne 11. 11. 2024 rozsudek (č. j. 10 Afs 149/2024 - 57), v němž rozhodoval o námitkách týkajících se určení výše přeplatku na dani. Objasnění této otázky bylo pro NSS zcela zásadní pro následné posouzení dalších uplatněných nároků na přiznání úroku podle § 254 d. ř., kterého se týká nyní posuzovaná věc, a úroku podle § 155 odst. 5 d. ř., jehož posouzení se věnuje sedmý senát NSS (sp. zn. 7 Afs 164/2024). NSS proto v níže uvedeném odůvodnění vychází ze závěrů učiněných v rozsudku č. j. 10 Afs 149/2024 - 57, které jsou aplikovatelné rovněž v nyní posuzované věci a NSS neshledal důvod se od nich odchýlovat.

[22] Jak se podává ze shora uvedeného, stěžovatel uplatnil proti napadenému rozsudku krajského soudu řadu obecných i velmi konkrétních námitek. První z nich, se kterou se zdejší soud musí vypořádat, je tvrzená nicotnost, kterou stěžovatel s odkazem na § 77 odst. 2 s. ř. s. spatřuje v tom, že krajský soud vychází z nesprávného rozhodnutí správce daně a žalovaného.

[23] K tomu NSS uvádí, že se stěžovatel mýlí, vychází-li z § 77 odst. 2 soudního řádu správního, který se však netýká nicotnosti, nýbrž dokazování před správními soudy. Zjevně tak stěžovatel měl na mysli § 77 odst. 2 správního řádu, nicméně ani po této opravě nelze námitce přisvědčit. Nicotnost rozhodnutí (pomine-li NSS, že se toto ustanovení týká správních, a nikoliv soudních rozhodnutí, a na napadený rozsudek je proto neaplikovatelné) může totiž nastat teprve v případě věcné nepřislušnosti správního orgánu, anebo trpí-li napadené rozhodnutí vadami, které je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu (odst. 1). I když by tak Nejvyšší správní soud hodnotil napadený rozsudek podle pravidel, která dopadají na správní rozhodnutí, jistě nelze „s vážnou tváří“ tvrdit věcnou nepřislušnost krajského soudu (pak by totiž nebyl dán ani důvod, aby stěžovatel k němu podával správní žalobu) a vnitřní rozpornost by nastala

pokračování

např. teprve tehdy, nebyl-li by z tohoto důvodu vykonatelný výrok rozhodnutí. Z pouhého nesouhlasu s výsledkem soudního řízení a s obsahem odůvodnění napadeného rozsudku však v žádném případě nelze dovozovat jeho nicotnost. Tato námitka proto není důvodná.

[24] Stěžovatel stejně jako ve věci č. j. 10 Afs 149/2024 nemá zcela jasno v tom, které kasační důvody vlastně uplatňuje. V původní blanketní stížnosti totiž opětovně označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., nicméně v jejím doplnění uvedl jako jediný důvod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Tento důvod však připadá do úvahy pouze tehdy, je-li pro nezákonnost napadeno „rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.“ Pojmově se proto nemůže uplatnit v případě, je-li kasační stížností napaden rozsudek krajského soudu, kterým byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná. Jinými slovy vyjádřeno, § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. se týká výhradně případů, kdy stěžovatel tvrdí odepření soudní ochrany (tzn. krajský soud se jeho žalobou věcně nezabýval), a nedopadá na situace, kdy stěžovatel nesouhlasí s věcným řešením krajského soudu, jako je tomu v nyní posuzované věci. Rovněž tyto odkazy na zákonná ustanovení jsou proto vnitřně rozporné, svědčící o nepečlivé práci s právními předpisy a (stejně jako v případě shora zmíněné námitky nicotnosti) nasvědčují značnému nepochopení smyslu řízení o kasační stížnosti.

[25] Z obsahu kasační stížnosti (který je pro přezkum prováděný NSS určující) se podává, že stěžovatel vytýká krajskému soudu řadu pochybení. Podle rozsudku NSS ze dne 8. 1. 2004, čj. 2 Afs 7/2003-50, v případě, „jsou-li důvody ze znění kasační stížnosti seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům, není rozhodující, že stěžovatel své důvody nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením či tak učiní nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení, či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho to stěžovatel dovozuje, kasační stížnost ob stojí.“ Současně platí, že s výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. je NSS vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti. Preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění proto do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54 či ze dne 19. 7. 2024, čj. 2 Afs 43/2023-44).

[26] Část námitek směřuje mezi kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný a správní řízení za vadné. Lze nicméně konstatovat, že v kasační stížnosti je obsažena v zásadě jediná kasační námitka, která se týká skutečné podstaty nyní posuzované věci a míří na rozlišování mezi úrokem podle § 254 odst. 1 a 2 d. ř. a úrokem podle § 155 odst. 5 d. ř., přičemž stěžovatel si nárokoval přiznání obou těchto úroků současně. NSS se s touto námitkou proto vypořádá přednostně.

[27] Podle § 155 odst. 5 d. ř. platí, že „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.“

[28] Podle § 254 odst. 1 d. ř. 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.“

[29] Podle § 254 odst. 2 d. ř. platí, že „v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“

[30] Podle § 254 odst. 3 d. ř. platí, že „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.“

[31] Konečně podle § 147 odst. 1 d. ř. platí, že „správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.“

[32] NSS uvádí, že postup správce daně a žalovaného, aprobovaný krajským soudem, byl v souladu se zákonem. Pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 nebo odst. 2 d. ř. totiž v případě stěžovatele nebyly naplněny zákonné podmínky. V tomto ohledu NSS plně odkazuje na závěry žalovaného, který ve svém rozhodnutí jednotlivé podmínky podrobně popsal a řádně odůvodnil, proč jejich naplnění stěžovatel nedosahuje. Jak plyne z výše citovaných ustanovení, aby bylo možné stěžovateli přiznat úrok podle § 254 d. ř., bylo nezbytné, aby existoval úkon, kterým by došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 d. ř.) pro jeho nezákonnost či z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. V případě stěžovatele však bylo rozhodnutím žalovaného změněno rozhodnutí o přeplatku ve smyslu § 155 d. ř. NSS s žalovaným souhlasí i v tom ohledu, že rozhodnutí o přeplatku nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 d. ř. Podaný výklad žalovaného je přitom logický, srozumitelný a zákonný. NSS proto nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, který si nárokoval přiznání úroku podle § 254 d. ř. NSS se s těmito závěry plně ztotožňuje a neshledává důvod se od nich odchýlovat.

[33] Nad rámec výše uvedeného NSS krátce zareaguje na tvrzení stěžovatele, že je možné oba úroky přiznat současně. NSS v tomto ohledu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021 - 23, podle něhož: „Koncepce úroků z vratitelného přeplatku a z nezákonného jednání správce daně je vytvořena tak, že se oba nároky vzájemně vylučují, byť slouží k podobnému účelu. Oba úroky jsou koncipovány jako paušalizovaná náhrada škody. Zatímco však úrok podle § 155 odst. 5 (a od 1. 1. 2015 také podle § 254a) daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody z prodlení správce daně, který však v dalších ohledech postupoval v souladu se zákonem, úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody způsobené nesprávným úředním postupem správce daně“ (k tomu blíže také rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23, body 16-17). Je tedy zřejmé, že oba úroky postihují zcela odlišné situace a jejich překryv je ve většině případů (včetně stěžovatelova) velice nepravděpodobný. V těchto souvislostech stěžovatel

pokračování

navíc podle NSS zcela nesprávně interpretuje Metodický pokyn k aplikaci ustanovení § 254 d. ř., což ostatně činí na mnoha místech své kasační stížnosti.

[34] Nadto NSS považuje za důležité poukázat na okolnost, že stěžovateli byl rozhodnutím správce daně ze dne 25. 11. 2020 přiznán úrok podle § 155 odst. 5 d. ř., a to ve výši 76 720 Kč. Dřívější nesprávné stanovení výše přeplatku správcem daně, které bylo následně regulováno rozhodnutími žalovaného (k tomu blíže viz rozsudek č. j. 10 Afs 149/2024 - 57), tak bylo i patřičným způsobem stěžovateli nahrazeno právě přiznáním tohoto typu úroku. Nelze proto tvrdit, že by jednání správce daně nebylo stěžovateli v žádné formě kompenzováno.

[35] NSS se nyní souhrnně vyjádří i k dalším uplatněným námitkám. Námitky týkající se nesprávné evidence daní a z toho vycházejících (údajných) nesrovnalostí ohledně stanovení výše přeplatku a souvisejícího úroku nejsou podle NSS pro toto řízení nijak relevantní. Obdobně NSS vnímá také námitky ohledně nesprávného posouzení vzniku přeplatku a účinků prekluze podle § 160 d. ř. Nadto NSS zdůrazňuje, že se s těmito námitkami povětšinou již vypořádal v předešlém řízení v rozsudku č. j. 10 Afs 149/2024 - 57.

[36] S ohledem na výše uvedené NSS uzavírá, že se krajský soud, byť velmi úsporně (nicméně přezkoumatelně) vypořádal se vznesenými žalobními námitkami stěžovatele. Rovněž rozhodnutí žalovaného ob stojí z hlediska zákonnosti i věcné správnosti, protože žalovaný podrobně objasnil sporné otázky.

5. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 6. prosince 2024

Vojtěch Šimíček
předseda senátu

