

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics, s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2021, čj. 3477838/21/2111-50521-205670, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 54 Af 12/2021-58,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Za zdaňovací období říjen 2012 žalovaný, platebním výměrem z 13. 1. 2014, vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč. Za opožděné vydání vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) přiznal Odvolací finanční ředitelství (dále „OFŘ“) žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 677 Kč, jenž jí byl vyplacen 8. 8. 2018. Rozhodnutím z 21. 9. 2018 (ve znění opravného rozhodnutí z 19. 10. 2018) žalovaný přiznal žalobkyni úrok z úroku (z vratitelného přeplatku) podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, za období od 10. 1. 2017 do 8. 8. 2018 ve výši 57 744 Kč. Úrok z úroku byl k 8. 8. 2018 předepsán na žalobkynin osobní daňový účet příslušenství daní. OFŘ však rozhodnutím z 29. 1. 2021 změnilo rozhodnutí žalovaného tak, že se žalobkyni úrok z úroku nepřiznává (dále „rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021“). Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 2. 2021. Žalobu proti němu zamítl Krajský soud v Praze rozsudkem z 27. 1. 2023, čj. 55 Af 8/2021-34 (podrobněji body 2 až 10 nyní napadeného rozsudku). Kasační stížnost žalobkyně Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem

z 20. 3. 2024, čj. 6 Afs 34/2023-27. O ústavní stížnosti žalobkyně, o níž je vedeno řízení sp. zn. I. ÚS 1547/2024, dosud nebylo rozhodnuto.

[2] Původně priznaný úrok z úroku ve výši 57 744 Kč, jako přeplatek evidovaný na daňovém účtu příslušenství daní, byl spolu s dalšími přeplatky převeden na nedoplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob. Jako datum úhrady u všech převáděných přeplatků bylo uvedeno datum 18. 3. 2020.

[3] Vyrozuměním z 24. 3. 2021, čj. 1241142/21/2111-50521-205670 (dále „vyrozumění“), žalovaný podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl žalobkyni o tom, že podle odst. 2 téhož ustanovení přeplatek na dani z příjmů vykázaný ke dni 24. 3. 2021 ve výši 3 336 433 Kč převedl v částce 57 744 Kč na úhradu nedoplatku daně na účtu příslušenství daní vykázaného k 24. 3. 2021 s tím, že datem úhrady je 1. 12. 2020.

[4] Námitce žalobkyně podané podle § 159 daňového řádu, již navrhla změnu dne úhrady nedoplatku na 23. 2. 2021, žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím vyhověl jen částečně, neboť datum úhrady nedoplatku převedením přeplatku změnil z 1. 12. 2020 na 8. 2. 2021 (dále „rozhodnutí o námitce“).

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o námitce žalobu, v níž oproti námitce nově namítla, že s ohledem na § 153 odst. 1 daňového řádu žalovaný nebyl oprávněn převést přeplatek na dani z příjmů na nedoplatek na osobním daňovém účtu příslušenství daní, protože v důsledku rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021 o nepřiznání úroku z úroku nemohl vzniknout nedoplatek, nebyla-li v daném rozhodnutí stanovena lhůta k plnění, příp. nevyzval-li žalovaný žalobkyni k úhradě nedoplatku.

[6] Krajský soud v Praze výše uvedeným rozsudkem žalobu žalobkyně zamítl. Předně uvedl, že žalobkyně mohla v žalobě namítnout nesprávné právní posouzení věci, přestože jej neuvedla v námitce proti vyrozumění. Dále uvedl, že rozhodnutím OFŘ z 29. 1. 2021 žalobkyni nebyla uložena žádná nová povinnost, ale bylo rozhodnuto, že nárok na požadovaný úrok z úroku jí ve skutečnosti nevznikl. Právní mocí tohoto rozhodnutí však podle krajského soudu žalobkyni nevznikl nedoplatek na jejím osobním daňovém účtu příslušenství daní, jak uvedl žalovaný, nýbrž „obživlí“ nedoplatek na dani z příjmů v té části, v níž na něj byl převeden původně nesprávně priznaný úrok z úroku ve výši 57 744 Kč (bod [2] výše a bod 7 napadeného rozsudku krajského soudu). Splatnost tohoto obživnutého nedoplatku se odvíjela od splatnosti dlužné daně z příjmů, a proto nebylo třeba po vydání rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021 stanovit splatnost novou. Nebylo ani nutné žalobkyni samostatně vyrozumívát o obživnutí přeplatku, byť by to bylo s ohledem na okolnosti projednávané věci rozumné. Jelikož na žalobkynině osobním daňovém účtu daně z příjmů byl k 24. 3. 2021 vykazován přeplatek 3 336 433 Kč, měl na něj žalovaný započíst obživlý nedoplatek na tomtéž osobním daňovém účtu. Podle krajského soudu tak nebylo namístě postupovat podle § 154 odst. 2 daňového řádu a převádět přeplatek na dani z příjmů na nedoplatek na účtu příslušenství daní. Nicméně, jelikož žalobkyně nárok na částku 57 744 Kč nemá, nemohla jí podle krajského soudu nesprávným postupem žalovaného vzniknout žádná újma, a tedy ani bezdůvodné obohacení na straně státu. Krajský soud proto uzavřel, že rozhodnutím o námitce nebyla nijak zasažena veřejná subjektivní práva žalobkyně, a proto neshledal důvod toto rozhodnutí zrušit, byť částečně korigoval jeho odůvodnění.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Podle stěžovatelky je podstatou sporu otázka, kdy je splatná částka odpovídající úroku z úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, kterou přízná prvostupňový správce daně a odvolací orgán ji daňovému subjektu odebere. V rámci rekapitulace dosavadního průběhu stručně shrnula podstatu rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021 a svoji žalobní argumentaci, podle níž nestanovilo-li OFŘ v rozhodnutí z 29. 1. 2021 podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu lhůtu k plnění, nevznikla stěžovateli povinnost částku 57 744 Kč zaplatit, a žalovaný ani nebyl oprávněn tuto částku předepsat jako dluh na její osobní daňový účet. Shrnula rovněž závěr krajského soudu, podle něž rozhodnutím OFŘ z 29. 1. 2021 nebyla stěžovateli uložena žádná nová daňová povinnost, jež by vyžadovala stanovení splatnosti, ale bylo rozhodnuto, že nárok na požadovaný úrok z úroku jí ve skutečnosti nevznikl (body 4 až 8 kasační stížnosti).

[9] V posledním bodu 9 stěžovatelka namítla, že je názor krajského soudu nesprávný, neboť úrok z úroku ve výši 57 744 Kč jí náležel, dokud jí nebyl odebrán rozhodnutím OFŘ z 29. 1. 2021. Krajský soud správně poukázal na § 153 odst. 1 daňového řádu, a proto nelze uvažovat o tom, že tento úrok z úroku nikdy nebyl jejím majetkem. Stěžovatelka se tak s krajským soudem rozchází ve výkladu § 103 odst. 2 daňového řádu, neboť podle jejího názoru je podmínkou vykonatelnosti uplynutí lhůty k plnění, byť jde o vrácení odebraného úroku z úroku.

[10] Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že podstatou sporu je otázka, ke kterému dni má být na osobní daňový účet zaznamenán předpis úroku, který byl daňovému subjektu nepravomocně přiznán a o kterém následně odvolací orgán rozhodl, že daňovému subjektu nenáleží. Žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě, kde shrnul svůj postoj a argumentaci. Pouze nad rámec zmínil, že nesouhlasí s dílčí korekcí provedenou krajským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek je nepřipustná.

[12] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jež rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[13] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikatura tam citovaná). Z těchto důvodů kasační námitky, které alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V takové situaci není namístě vyzývat stěžovatele k odstranění této vady postupem podle

§ 109 odst. 1 s. ř. s. (usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5, 12 a 13).

[14] Stěžejním rozhodovacím důvodem, na jehož základě krajský soud zamítl žalobu, je skutečnost, že rozhodnutím o námitce nebyla nijak zasažena veřejná subjektivní práva žalobkyně. Proti tomuto závěru však stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nebrojí ani jej nezpochybňuje, natož kvalifikovaným způsobem.

[15] K argumentaci, že s ohledem na § 153 odst. 1 daňového řádu nelze uvažovat o tom, že úrok z úroku nikdy nebyl jejím majetkem, Nejvyšší správní soud uvádí, že takovou úvahu krajský soud vůbec neučinil, a to ani implicitně, a proto na ní nemohl založit své závěry. Právě naopak, krajský soud vyšel ze skutečnosti, že z důvodu (předběžné) vykonatelnosti rozhodnutí o přiznání uvedeného úroku z úroku stěžovatelce tento úrok náležel po dobu od jeho nepravomocného přiznání žalovaným do jeho pravomocného odebrání OFŘ. To je patrné i z úvah krajského soudu vycházejících z převedení úroku z úroku na nedoplatek na dani z příjmů (body 41 a 47 napadeného rozsudku). Výslovně to pak plyne z bodu 61 napadeného rozsudku, kde krajský soud poukázal na to, že žalovaný zohlednil, že k nesrovnalosti došlo v důsledku jeho vlastního postupu (nesprávného přiznání úroku z úroku), a proto nepovažoval nedoplatek za „obživlý“ již od 18. 3. 2020, což bylo datum úhrady daně z příjmů právnických osob spornou částkou 57 744 Kč, ale až 8. 2. 2021, tedy právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021.

[16] Jde-li o kasační argumentaci týkající se § 103 odst. 2 daňového řádu, krajský soud na základě aplikace tohoto ustanovení na nyní projednávaný případ uvedl, že rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021 bylo stěžovatelce oznámeno (doručeno) 8. 2. 2021, čímž nabylo právní moci a jelikož nebyla stanovena žádná lhůta k plnění, stalo se současně vykonatelným. V bodu 48 napadeného rozsudku pak krajský soud vysvětlil, že ke vzniku nedoplatku došlo v důsledku „obživnutí“ části původního nedoplatku na dani z příjmů, protože se splatnost tohoto nedoplatku odvíjela od splatnosti této dlužné daně a nebylo tak třeba po vydání rozhodnutí OFŘ z 29. 1. 2021 stanovit novou splatnost [pozn. NSS: tj. lhůtu k plnění ve smyslu § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu]. Proti tomuto jednoznačnému a srozumitelnému závěru krajského soudu však stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nebrojí, tedy nikterak nezpochybňuje jeden z podstatných rozhodovacích důvodů krajského soudu. Její kasační argumentace zůstala v rovině pouhého nesouhlasu.

[17] Kasační stížnost stěžovatelky tak v části brojí proti závěru, který krajský soud v nyní projednávané věci vůbec neučinil, a v části jde o pouhý nesouhlas se závěry krajského soudu. Kasační námitky jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť *se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.*

[18] Jelikož stěžovatelka neuplatnila žádnou přípustnou námitku, je kasační stížnost jako celek nepřijatelná.

[19] Není úlohou Nejvyššího správního soudu podrobit napadený rozsudek komplexnímu „testu“ a v návaznosti na zcela obecné námitky posuzovat, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru. Stejně tak není Nejvyšší správní soud povinen ani oprávněn domýšlet za stěžovatelku argumenty, na základě kterých by tomu tak mohlo být. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS,

pokračování

bod 32, a na něj navazující judikatura, např. rozsudek NSS z 3. 12. 2020, čj. 7 Afs 251/2020-29, bod 11).

IV. Závěr a náklady řízení

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

[21] 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.

[22] 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 z 25. 3. 2021, čj. 8 As 287/2020-33, č. 4170/2021 Sb. NSS). Proto soud stěžovatelce vrací soudní poplatek zaplacený za kasační stížnost ve lhůtě stanovené v souladu s § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

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

V Brně 18. prosince 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu