

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Veletrhy Brno, a. s.**, se sídlem Výstaviště 406/1, Brno, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 57/2017-49,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 57/2017-49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 4. 2017, č. j. 18542/17/5200-11433-700681, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 2. 9. 2016, č. j. 3633351/16/3001-51522-711830. Uvedeným rozhodnutím správce daně v nařízeném přezkumném řízení zrušil tři svoje předchozí rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013, jimiž byl žalobci přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a uložil mu povinnost uhradit částku 502 592 Kč, jež mu byla neoprávněně vyplacena jako úrok z vratitelného přeplatku. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobci nenáleží úrok z vratitelného přeplatku přiznaný rozhodnutími ze dne 22. 3. 2013, neboť přeplatek ve výši 12 695 500 Kč, který spočíval v úroku z neoprávněného jednání správce daně, nebyl žalobci vrácen opožděně. Žalobce totiž nepodal žádost o vrácení daného přeplatku. Jelikož správce daně žalobci nevrátil přeplatek opožděně (po lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu), nemohl vzniknout žádný úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud přisvědčil žalobci, že mu správce daně nevrátil předmětný vratitelný přeplatek v zákonem stanovené lhůtě, pročež žalobce měl nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Byly by tedy dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013, která správce daně v přezkumném řízení zrušil, byla vydána na správném právním základě. Tato rozhodnutí byla vadná toliko v otázce výše úroku (který byl přiznán z částky 12 695 500 Kč, ačkoliv měl být správně přiznán z částky 20 214 216 Kč), což však nebyl důvod pro jejich zrušení v přezkumném řízení. Krajský soud nicméně nepřistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného, a to z důvodu procesní ekonomie. Poukázal na to, že se v souvisejícím řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 90/2016 zabýval též otázkou přiznání úroku z předmětného vratitelného přeplatku, přičemž rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50 (dále též „zrušující rozsudek“) zrušil rozhodnutí žalovaného a uložil mu, aby žalobci přiznal v plné výši úrok z celého vratitelného přeplatku (tj. z částky 20 214 216 Kč). Žalovaný tedy bude řešit danou problematiku komplexně v řízení vedeném po zrušujícím rozsudku krajského soudu.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které formálně podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že je rozsudek krajského soudu nezákonný a vnitřně rozporný. Ačkoliv totiž krajský soud akceptoval žalobní námitky a dal stěžovateli za pravdu, přesto napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil. Podle stěžovatele tak existuje zásadní rozpor mezi odůvodněním a výrokem napadeného rozsudku. Je nepřípustné, aby krajský soud z důvodu procesní ekonomie nezrušil rozhodnutí, které shledal nezákonným. Takový postup zákon ani judikatura nepřipouští. Krajský soud poukázal na výsledek jiného soudního řízení, v němž žalovanému (*obiter dictum*) uložil, aby otázku úroků vyřešil komplexně. V tomto řízení však bylo zrušeno jiné rozhodnutí žalovaného ve věci úroku z vratitelného přeplatku, než je nynější rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného, které je předmětem nynějšího soudního řízení, tak krajský soud fakticky ponechal jako rozhodnutí vydané v souladu se zákonem, ačkoliv dospěl k závěru o jeho nezákonnosti. Žalovanému tedy na jednu stranu uložil, aby vyřešil otázku úroku z vratitelného přeplatku komplexně, avšak současně „neodklidil“ nezákonné rozhodnutí, které řeší tutéž problematiku a které je nadáno presumpcí správnosti správních aktů, je nadále účinné a vyvolává veškeré následky. To by mohlo znamenat, že orgány veřejné moci jsou povinny se tímto rozhodnutím nadále řídit. Stěžovatel přitom není fakticky oprávněn domoci se jeho změny ani v přezkumném řízení, neboť se jedná o nenárokový (dozorčí) prostředek ochrany. Proto byl krajský soud povinen rozhodnutí žalovaného zrušit. V neposlední řadě krajský soud stěžovateli svým postupem upřel rovněž nárok na náhradu nákladů řízení, přestože byl stěžovatel podle odůvodnění napadeného rozsudku v řízení zcela úspěšný. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil

k dalšímu řízení, eventuálně aby sám zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na to, že právní názor vyjádřený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku napadl kasační stížností, o níž je vedeno řízení pod sp. zn. 4 Afs 375/2020. Uvedené i nynější řízení se týkají v podstatě totožné právní otázky, tedy zda stěžovateli náleží úrok z částky, která sama vznikla jako úrok (z neoprávněného jednání správce daně). V nynějším řízení je předmětem sporu výsledek přezkumného řízení, v případě zrušujícího rozsudku je předmětem sporu rozhodnutí, jímž stěžovateli sporný úrok přiznán nebyl. Meritem sporu je tedy totožný nárok, odlišná je pouze výchozí procesní situace. Pokud by krajský soud zrušil obě rozhodnutí žalovaného, byla by výsledkem existence dvou správních řízení o tomtéž nároku, což je z pohledu procesní ekonomie nežádoucí. Současně krajský soud označil rozhodnutí, která byla zrušena v přezkumném řízení, za vadná (byť z jiného důvodu, než pro který je správní orgány zrušily). Materiálně tedy neměl výhrady k tomu, že byla v přezkumném řízení odklizena vadná rozhodnutí. Jeho rozsudek proto nelze považovat za vnitřně rozporný. Žaloba byla nedůvodná, neboť v přezkumném řízení byla správně odklizena rozhodnutí, která krajský soud považoval za vadná. K věcnému posouzení nároku stěžovatele pak dojde v řízení vedeném po zrušujícím rozsudku. Obavy stěžovatele z toho, že je žalovaný vázán rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení, které krajský soud nezrušil, jsou liché. Negativní rozhodnutí ve věci uplatnění nároku na úrok nezakládá překážku věci rozhodnuté a žalovaný je vázán právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku. Vede-li pak stěžovatel ohledně jednoho nároku několik řízení, je zřejmé, že výsledek řízení před správními orgány bude totožný. Námitky proti tomuto posouzení lze uplatnit v kterémkoliv z těchto řízení. Využije-li stěžovatel z procesní opatrnosti všechny dostupné prostředky ochrany, není podle žalovaného racionální opodstatnění pro kumulaci náhrady nákladů řízení, týkají-li se soudní řízení téhož.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v tom, že odůvodnění rozsudku a výrok jsou vnitřně rozporné, tedy pro jeho nesrozumitelnost. Krajský soud totiž přisvědčil žalobní argumentaci stěžovatele, že mu náleží úrok z vratitelného přeplatku, který mu správce daně odňal v přezkumném řízení. Přesto krajský soud žalobu „z důvodu procesní ekonomie“ zamítl.

[8] Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného proto, že mu v souvisejícím řízení uložil rozhodnout o nároku stěžovatele na úrok z vratitelného přeplatku komplexně. Správní orgány totiž rozhodovaly o uvedeném

nároku stěžovatele ve dvou procesně samostatných řízeních, neboť činily spornou výši jistiny (úroku z neoprávněného jednání správce daně), z níž se úrok z vratitelného přeplatku odvíjí. Z důvodu tohoto sporu pak došlo k rozdělení nároku stěžovatele na úrok z vratitelného přeplatku na dvě části. O první části nároku plynoucí z části jistiny ve výši 12 695 500 Kč rozhodoval správce daně v nynějším řízení (tak, že zrušil v přezkumném řízení nárok na úrok z vratitelného přeplatku přiznaný rozhodnutími ze dne 22. 3. 2013). O druhé části nároku plynoucího ze zbývající části jistiny ve výši 7 518 716 Kč rozhodoval správce daně v řízení o žádosti stěžovatele o předepsání úroku z vratitelného přeplatku ze dne 26. 10. 2015 (tak, že ji zamítl). Krajský soud shledal rozhodnutí správce daně (resp. žalovaného) v obou případech rozpornými se zákonem, neboť dospěl k závěru, že stěžovateli úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží z celé částky 20 214 216 Kč ode dne 26. 7. 2011. Při rozhodování o (samostatných) žalobách stěžovatele proti těmto rozhodnutím žalovaného však nenásledoval popsané procesní rozdělení nároku stěžovatele. Ve zrušujícím rozsudku přistoupil k nároku na úrok z vratitelného přeplatku jako k celku, a uložil žalovanému, aby stěžovateli přiznal v plné výši úrok z vratitelného přeplatku vzniklého v souvislosti s existencí úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 20 214 216 Kč, který měl být stěžovateli vrácen nejpozději dne 26. 7. 2011. S ohledem na to, že nárok stěžovatele vyřešil ve zrušujícím rozhodnutí jako celek, krajský soud následně jeho žalobu v nynějším řízení zamítl s tím, že o nároku bude komplexně rozhodnuto v jednom řízení, tj. v tom, které žalovaný povede na základě zrušujícího rozsudku.

[9] Obecně platí, že rozhoduje-li krajský soud o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu rozsudkem ve věci samé, upravuje možnosti jeho postupu, tedy to, za jakých podmínek a jakým způsobem může (resp. musí) rozhodnout, zejména § 78 s. ř. s. Podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že [j]*e-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení*. Podle § 78 odst. 7 s. ř. s. naopak platí, že [s]*oud zamítne žalobu, není-li důvodná*.

[10] K výše citovanému ustanovení Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 As 30/2004-82, uvedl, že ve správním soudnictví „*je totiž pravidlem kasační přezkum (ať už na úrovni krajského soudu ve vztahu k rozhodnutí správního orgánu, nebo u Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutí krajského soudu), který nedává správnímu soudu pravomoc k tomu, aby rozhodnutí sám měnil, a skýtá mu pouze dvě základní možnosti: zamítnout nedůvodný návrh (žalobu či kasační stížnost), nebo napadené rozhodnutí k důvodnému návrhu zrušit (a nejčastěji vrátit k dalšímu řízení), případně vyslovit nicotnost správního rozhodnutí*“ (důraz přidán). Z uvedeného vyplývá, že dává-li krajský soud za pravdu žalobním námitkám, tedy pokud shledává žalobní argumentaci, či její část důvodnou, ukládá mu soudní řád správní žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Soudní řád správní nepřipouští v případě důvodnosti žaloby žádnou jinou výrokovou možnost. Dospěje-li krajský soud naopak k závěru, že žádná ze žalobních námitek nebyla důvodná, či neshledá-li vady, k nimž je povinen přihlédnout z moci úřední, případně identifikované vady neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ukládá mu soudní řád správní žalobu zamítnout. Soudní řád správní tedy umožňuje krajskému soudu zamítnout žalobu pouze tehdy, pokud tato není důvodná. Pokud krajský soud zamítne žalobu (a nezruší napadené rozhodnutí žalovaného), ačkoliv shledá žalobu důvodnou, poruší § 78 odst. 1

větu první s. ř. s. Krajský soud totiž nemá podle zákona žádný prostor pro uvážení, zda žalobu i přes její důvodnost zamítne.

[11] Analogicky lze poukázat na právní úpravu řízení před Nejvyšším správním soudem a její výklad v nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05. V uvedené věci Nejvyšší správní soud nezrušil rozsudek krajského soudu, ačkoliv kasační stížnost shledal důvodnou. Ústavní soud k tomuto postupu vyslovil: „*Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud právní otázku (zda a kterým úkonem došlo k přerušení prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu) posoudil nesprávně. Kasační stížnost [která odkazovala na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] tedy byla důvodná. Podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však v posuzované věci, přestože uvedená situace nastala, napadené rozhodnutí nezrušil, kasační stížnost, přes její důvodnost, zamítl a v odůvodnění vyslovil právní názor k otázce, která nebyla předmětem řízení před krajským soudem (za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu mělo být podle jeho názoru považováno konkludentní vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu). Porušil tak kogentní ustanovení soudního řádu správního zavádějící kasatorní princip. Transparentní a předvídatelná shoda mezi deklarovaným právním pravidlem a postupem orgánů veřejné moci (obecných soudů) je nezbytnou podmínkou právního státu. K jednomu ze základních předpokladů materiálního právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) totiž patří rovněž princip právní jistoty a s ním spojená předvídatelnost právního řádu a rozpoznatelnost důsledků rozhodnutí na jeho základě vydaných, jež jsou a musí být co do svých náležitostí formálně i materiálně ve shodě se zákonem (čl. 2 odst. 2, čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 2 odst. 3, čl. 90 a čl. 95 odst. 1 Ústavy). Uvedené vady činí napadené rozhodnutí v zásadě nepřezkoumatelným a současně i neústavním ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny*.“ Ustanovení § 78 odst. 1 věta první s. ř. s. je přitom formulováno obdobně jako § 110 odst. 1 s. ř. s. Obě ustanovení soudům v případě důvodného návrhu ukládají zrušit napadené rozhodnutí.

[12] Jakkoliv se může v posuzované věci jevit postup krajského soudu s ohledem na pluralitu správních řízení o jednom nároku na úrok z vratitelného přeplatku na první pohled jako logický, nebyl s ohledem na výše uvedené procesně správný a vyústil ve vadné rozhodnutí. Krajský soud by mohl odhlédnout od toho, že správní orgány rozhodovaly o nároku stěžovatele na úrok z vratitelného přeplatku po částech, a uvážit o tomto nároku jako o celku v případě, že by obě samostatné žaloby stěžovatele směřující proti dvěma sice samostatným, ale skutkově souvisejícím rozhodnutím žalovaného, spojil ke společnému projednání. Pokud však takto krajský soud nepostupoval, měl při svém rozhodování nadále respektovat, že správní orgány rozhodovaly o nároku stěžovatele s ohledem na spornou výši jistiny po částech a v každém řízení uvážit právě a pouze o dané části nároku. Jinými slovy, za situace dvou samostatných žalobních řízení nebylo namístě, aby krajský soud žalobu týkající se pouze části nároku stěžovatele posoudil jako nedůvodnou právě a pouze z tohoto důvodu, že sám vybral řízení, v němž se nad rámec tam posuzované věci vyjádřil k celému nároku, tedy i k jeho nyní posuzované části. Následkem tohoto postupu totiž byl formální procesní neúspěch stěžovatele, ačkoliv byl fakticky procesně úspěšný. I Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudku ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51, v němž přezkoumával zrušující rozsudek krajského soudu (kasační stížnost žalovaného zamítl), formuloval své závěry pouze ve vztahu k úroku ze zbývající částky jistiny ve výši

7 518 716 Kč, nikoliv z celé její výše. Vycházel přitom z toho, že ve vztahu k části úroku z neoprávněného jednání ve výši 12 695 500 Kč vydaly správní orgány samostatné rozhodnutí (viz bod 23 uvedeného rozsudku).

[13] Pokud tedy shledal krajský soud žalobu důvodnou, měl rozhodnutí žalovaného zrušit dle § 78 odst. 1 věta první s. ř. s., neboť nebyl za této situace procesně oprávněn žalobu zamítnout. Pakliže žalovaného ve svém předchozím zrušujícím rozsudku nad rámec věci zavázal, aby stěžovateli v dalším řízení předepsal úrok z vratitelného přeplatku z celé částky jistiny (úroku z neoprávněného jednání správce), měl ho ve zrušujícím rozsudku v nynější věci zavázat k tomu, aby tento závazný pokyn procesně adekvátním způsobem promítl do obou rozhodnutí vydaných v dalších řízeních vedených po vrácení věci. Náprava nezákonných rozhodnutí žalovaného se totiž měla odehrát jejich nahrazením zákonnými rozhodnutími ve správním řízení. Kasačnímu principu odpovídá, aby správní soud nezákonné rozhodnutí správních orgánů k důvodné žalobě zrušil, a umožnil tak jeho nahrazení rozhodnutím, které bude vydáno v souladu se zákonem. Naopak mu neodpovídá, aby bylo ponecháno pravomocné nezákonné rozhodnutí platným a účinným a k pokynu správního soudu byly toliko odstraněny jeho účinky tím, že bude „překryto“ jiným (zákonným) správním rozhodnutím ve věci. Na tom nic nemění poukaz žalovaného na judikaturu, podle níž negativní rozhodnutí ohledně úroku v daňovém řízení nezakládá překážku věci rozhodnuté. I kdyby negativní rozhodnutí nebránilo formálně tomu, aby bylo o nároku na úrok rozhodnuto znovu, pokud byla v soudním řízení správním shledána nezákonnost daného negativního rozhodnutí, slouží k nápravě stavu právě institut zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení tak, aby bylo správní řízení zakončeno vydáním zákonného rozhodnutí.

[14] Krajský soud dále pominul, že v důsledku jeho postupu nebyla stěžovateli přiznána náhrada nákladů řízení, které musel vynaložit na obhajobu svého nároku na úrok z vratitelného přeplatku, a to ačkoliv byl ve věci fakticky procesně úspěšný. Nelze přitom přisvědčit názoru žalovaného, že nastalá pluralita správních řízení o nároku a navazujících řízení o prostředcích právní ochrany by měla jít k tíži stěžovatele, který jich využil. Byl to žalovaný, kdo o nároku stěžovatele na úrok z vratitelného přeplatku z důvodu nesprávného právního posouzení výše jistiny (úroku z neoprávněného jednání) rozhodoval v několika samostatných řízeních, pročež stěžovateli nezbylo, než se proti jejich výsledkům rovněž samostatně bránit. Stěžovatel nemohl předjímat, že krajský soud uváží v jednom ze svých rozsudků o jeho nároku jako o celku, ačkoliv správní orgány rozhodovaly o daném nároku po částech.

[15] Odhlédnout nelze ani od toho, že postupem krajského soudu bylo žalovanému současně upřeno bránit se proti závaznému právnímu názoru vyslovenému v tomto rozsudku ve vztahu k nároku stěžovatele na úrok z vratitelného přeplatku. V důsledku zamítnutí žaloby se totiž stal žalovaný, byť jeho právní názor neobstál, procesně úspěšným účastníkem řízení, který není oprávněn podat kasační stížnost (srov. § 104 odst. 2 s. ř. s. a související usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41).

[16] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. září 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu